INCLUYE
Libro en formato digital PROVIEW

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
TOMO II

Fernando Ramiro Vega Vargas

Primera Edición

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT™

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
TOMO II

Fernando Ramiro Vega Vargas

the answer company™
THOMSON REUTERS®

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Primera Edición

FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN • Tomo II ©, por cualquier medio, sin autorización escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle, Deleg. Benito Juárez
03100, México, D.F.
Teléfono: 5351-9500
Fax: 5351-9501
atencionmexico@thomsonreuters.com
www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com

ISBN 9786074743760

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)
Primeras Páginas

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

TOMO II

FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS

the answer company™
THOMSON REUTERS®

Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle
Deleg. Benito Juárez, 03100, Ciudad de México
Conmutador: 5351-9500
Larga distancia sin costo: 01-800-200-39-47
www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com
atencionmexico@thomsonreuters.com

Primera edición, Marzo 2018

Derechos reservados © propiedad de
Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

AUTOR:
Fernando Ramiro Vega Vargas

Queda prohibida la reproducción
total o parcial de esta obra denominada
ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN • Tomo II ©,
por cualquier medio, sin autorización
escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

ISBN: 978-607-474-376-0

Impreso en México
Printed in Mexico

Dedicatoria

A don Vicente Vega y a doña Anita Vargas, mis amados progenitores, por su inmenso amor y generosidad, pues han sido tan influyentes en mi existencia y en las de mis hermanos, así como en la de tantas personas, familiares y amigos, que los quieren de manera sincera por esas cualidades tan necesarias e importantes para encontrar la armonía y el equilibrio, que permiten alcanzar la felicidad y la convivencia con nuestros semejantes.

A Beatriz Castillo Ordaz, mi amada esposa, y a nuestros hijos: Fernando, Damián, Pamela y Carlos, que han dado a mi existencia tantas alegrías e inmensas razones para procurar ser mejor cada día, como pareja, como padre y como ser humano.

A mis hermanos: Blanca, Ángel (†), María Elena, Anita, Jesús, Rebeca, Verónica, Julio, Mauricio y Gerardo, sus compañeros e hijos, por su exquisita y alegre compañía.

Al doctor José de Jesús Gómez Cotero y a la licenciada Natalia Arciniega Flores.

A María Teresa Jiménez López, por su apoyo y compañía.

A mis profesores de todos los niveles escolares, a quienes guardo un infinito cariño y agradecimiento; a mis alumnos de la Universidad ISEC, de la Universidad Panamericana, de la Universidad Anáhuac y a los participantes de los diversos diplomados promovidos por el Colegio Fiscal de México, Instituto de Capacitación Fiscal Empresarial (INCAFI), del maestro Manuel Corral Moreno, y a GVA, Consultoría y Capacitación, S.C., de don Andrés Ávila, y a todas las instituciones –privadas y oficiales– que me han distinguido al invitarme a exponer tópicos fiscales.

Mi más profundo y sincero agradecimiento, admiración y respeto a los autores que, de manera magistral, han sido pioneros y clásicos indispensables de diversas materias del Derecho, y muy en especial a los autores de la materia fiscal, abogados y

contadores, maestros y doctores, que son verdaderos eruditos del apasionante mundo tributario y administrativo. A todos, gracias por obsequiar su conocimiento y sus esfuerzos de investigación en beneficio de nuestra sociedad.

Al Consejo Editorial de Dofiscal Editores Thomson Reuters por esta oportunidad y, desde luego, a usted, amable lector, muchas gracias por tener en sus manos este ejemplar, esperando que satisfaga sus expectativas.

Licenciado Fernando Ramiro Vega Vargas

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Antecedentes del autor

ANTECEDENTES DEL AUTOR

FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS

Egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), en donde obtuvo el título de Licenciado en Derecho, el 19 de noviembre de 1986.

Inició su actividad profesional en 1982, colaborando en el Juzgado Vigésimo noveno en Materia Civil del Tribunal Superior de Justicia y como defensor de Oficio en el Módulo Central de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, prestando servicios de asesoría y de defensor de oficio a todas las delegaciones y agencias investigadoras del entonces Distrito Federal.

Cubrió servicios de gestoría, asesoría y pasante en Derecho en la Notaría Pública núm. 12 de Querétaro, Qro., a cargo del licenciado José Luis Rueda Trujillo, de 1984 a 1986.

Ingresó a la firma de Contadores Públicos Óscar Casarín y Cía., S.C. en 1986, en donde inició como pasante y concluyó como gerente del área Jurídica de la firma en 1988.

Concursó y obtuvo la plaza de subdirector homólogo de la Dirección Contenciosa de la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación en 1989.

Ingresó a la firma de Contadores Públicos Barriguete, Alonso, López y Cía., S.C., en 1990, donde tuvo a su cargo la gerencia del área Jurídica, en la prestación de servicios de defensa y asesoría en asuntos tributarios hasta agosto de 1999.

En septiembre de ese año, constituyó la firma de abogados fiscalistas Vega, Camacho y Godínez, Asesoría Fiscal, en la que colaboró hasta julio de 2014.

En agosto de 2014, fundó la firma de abogados Vega Vargas y Macedo, Abogados Fiscalistas.

Fue asesor fiscal de la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores, A.C., de 1998 hasta el año 2000.

Ha participado como expositor en conferencias de la Comisión de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A.C. (BMA), y en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), impartiendo temas en materia de Reformas Fiscales y de Defensa Fiscal y Administrativa, las cuales ha expuesto en colegios del interior de la República Mexicana, también ha sido invitado como expositor de Reformas Fiscales en la Universidad ISEC, en el Instituto de Capacitación Fiscal Empresarial, A.C., en el Instituto de Capacitación Fiscal, A.C. (INCAFI) y en los Despachos Alejandro Barrón y Asociados, S.C.; Corral Moreno y Asociados, S.C.; Vieyra Márquez Abogados, S.C.; Escobar Latapí Consultores, S.C., y en GVA Consultoría y Capacitación, S.C., en donde ha participado en diversos programas presentados por Internet en el espacio de “Los Mejores Fiscalistas de México”.

Ha expuesto temas de constitucionalidad, amparo, recursos administrativos y procedimiento administrativo de ejecución en la Asociación de Industriales de Iztacalco, A.C.; en el Banco de México (Banxico); en el Nacional Monte de Piedad, I.A.P.; en la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores, A.C.; en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); en la Asociación de Diplomados en Mercadotecnia y Seguros, A.C., y en GVA Consultoría y Capacitación.

También fue invitado a impartir temas específicos de las materias de Derecho Constitucional y Amparo, en la UNAM y en la Universidad Intercontinental, por los doctores en Derecho Héctor Santos Azuela y Pedro Lobo Domínguez.

Fue expositor en diversos diplomados en las materias de Derecho Fiscal, Seguridad Social, Derecho Aduanero y Defensa Fiscal, en el TEC de Monterrey, campus Querétaro; en la Universidad Anáhuac de Xalapa (Escuela de Contaduría); en el Colegio Fiscal de México, A.C., y expositor invitado en la Academia de Abogadas para el Estudio e Investigación Jurídica, A.C.

Fue titular de las materias de Derecho Fiscal (1994-1999) y de Política Arancelaria y Administración Aduanera (1995-1998) de la Especialidad Posgrado en Impuestos y en Derecho de la Seguridad Social en la Licenciatura en Derecho, de la Universidad ISEC, institución en la que ha obtenido dos diplomas al Mérito Académico (1995 y 1998) y tres galardones al Mérito Académico (2000, 2002 y 2005). De 2000 a 2010, fue titular del Seminario de Defensa Fiscal de la Maestría en

Impuestos, de esta misma universidad.

En 1997 y 1998, fue titular de la materia de Derecho Procesal Fiscal, en la Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad Panamericana, y Académico del Curso Especial para Titulación de esta misma institución.

Fue sinodal de la materia Efectos Fiscales de los Contratos, que imparte el doctor José de Jesús Gómez Cotero en el ITAM.

Fue miembro de la Comisión de Finanzas Públicas y Derecho Fiscal de la BMA, de 1994 a 2001.

Es coautor del libro *Manual para la Implantación de las Reformas Fiscales 1997,* editado por Dofiscal Editores .

Es autor de los libros *¿Legalidad del Impuesto Predial?,* editado por Tax Editores en 2001, e *Impuesto Predial, Análisis de Ilegalidad,* editado por Tax Editores, en 2005.

A partir de 1998, fue colaborador de artículos que se publicaron en las revistas *Nuevo Consultorio Fiscal* y *Gaceta Fiscal Mexicana*, con los siguientes temas:

NUEVO CONSULTORIO FISCAL:

1. "Comentarios al Reglamento de Sanciones del IMSS". 1a. quincena de junio de 1998. Núm. 211. Págs. 61 a 66.

2. "El plazo para cumplir las Resoluciones Administrativas y Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación". 1a. quincena de agosto de 1998. Núm. 215. Págs. 51 a 55.

3. "Comentarios al Impuesto sobre nóminas del Distrito Federal". 1a. quincena de octubre de 1998. Núm. 219. Págs. 32 a 39.

GACETA FISCAL MEXICANA:

1. "Comentarios a la reforma ocurrida al artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, relativa al delito equiparable al de defraudación fiscal, por simular uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal". Marzo-abril de 1998. Año 3. Núm. 14. Págs. 82 a 89.

2. "Algunas consideraciones al supuesto de responsabilidad solidaria en materia fiscal". Mayo-junio de 1998. Año 3. Núm. 15. Págs. 95 a 106.

3. "Consideraciones al Procedimiento Administrativo de Ejecución en Materia Fiscal Federal". Septiembre-octubre de 1998. Año 3. Núm. 17. Págs. 89 a 97.

En la revista *Práctica fiscal, laboral y legal-empresarial*, de Tax Editores, colaboró con los siguientes artículos:

1. " Aspectos relevantes de los Medios de Defensa. Primera Parte". Año X. 1a. decena de diciembre de 2000. Núm. 238. Págs. D1 a D8.

2. " Aspectos relevantes de los Medios de Defensa. Segunda Parte". Año X. 2a. decena de diciembre de 2000. Núm. 239. Págs. D1 a D7.

3. " La garantía del Interés Fiscal y el Procedimiento Administrativo de Ejecución". Año XII. 2a. decena de octubre de 2002. Núm. 305. Págs. A55 a A59.

4. "Los efectos negativos de las constancias de adeudos del impuesto predial en Ciudad de México". Año XXVI, Mayo 2016. Núm. 793. Págs. A17 a A19.

A partir del año 2002, fue aceptado para participar como colaborador y autor de artículos para la revista especializada **PUNTOS FINOS**, de Dofiscal Editores, con los siguientes títulos:

1. " IMSS-INFONAVIT. Instancias Administrativas". Año I. 1a. quincena de julio de 2002. Núm. 10. Págs. 48-49.

2. "Se declara inconstitucional el impuesto predial del D.F., con base en las rentas". Año I. 1a. quincena de agosto de 2002. Núm. 12. Pág. 47.

3. "Se reitera la Declaración de Inconstitucionalidad del Impuesto Predial del D.F. con base en las rentas". Año I. 2a. quincena de agosto de 2002. Núm. 13. Págs. 27 a 28.

4. " Pago en parcialidades, en materia fiscal federal". Año I. 2a. quincena de agosto de 2002. Núm. 13. Págs. 9 a 19.

5. " ¿Procede la reconsideración después de agotar los medios de defensa?". Año I. 1a. quincena de noviembre de 2002. Núm. 18. Págs. 27 a 36.

6. " Devoluciones de impuestos a cargo del Fisco Federal". Año II. 1a. quincena de marzo de 2003. Núm. 26. Págs. 43 a 47.

7. " Predial, con base en rentas en el D.F. Primera Parte". Año II. 2a. quincena de agosto de 2003. Núm. 37. Págs. 19 a 25.

8. " Predial, con base en rentas en el D.F. Segunda Parte". Año II. 1a. quincena de septiembre de 2003. Núm. 38. Págs. 30 a 36.

9. “ Procedimiento Administrativo de Ejecución del IMSS. Opciones de defensa”. Año II. 2a. quincena de septiembre de 2003. Núm. 39. Págs. 22 a 32.

10. “ Propuestas de reforma fiscal para soportar los programas de gobierno”. Año II. 1a. quincena de octubre de 2003. Núm. 40. Págs. 23 a 28.

11. “ Convención Nacional Hacendaria”. Año III. 1a. quincena de febrero de 2004. Núm. 48. Págs. 7 a 13.

12. “Regularización Fiscal, una nueva oportunidad para contribuyentes morosos”. Año III. 1a. quincena de marzo de 2004. Núm. 50. Págs. 7 a 12.

13. “ Predial D.F. con ‘base en rentas’. Alcances y efectos de la jurisprudencia que declara inconstitucional el factor 10”. Año III. 1a. quincena de mayo de 2004. Núm. 54. Págs. 7 a 17.

14. “ Delitos fiscales. ¿Es procedente la actualización de valores para obtener la libertad bajo caución?”. Año III. 2a. quincena de junio de 2004. Núm. 57. Págs. 21 a 26.

15. “Impuestos Cedulares Estatales, ¿inconstitucionales?”. Año IV. 1a. quincena de mayo de 2005. Núm. 78. Págs. 20 a 34.

16. “Predial con base en rentas en el D.F. Se reconoce la violación al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”. Año IV. 1a. quincena de septiembre de 2005. Núm. 86. Págs. 68 y 69.

17. “Suspensión del acto impugnado”. Año V. 1a. quincena de abril de 2006. Núm. 100 Págs. 41 a 44.

18. “Recurso de revocación. Irregularidades legislativas en materia de conexidad y procedencia”. Año VI. 2a. quincena de abril de 2007. Núm. 125. Págs. 19 a 22.

19. “El ejercicio de las facultades discrecionales de la autoridad y su impugnación” “Suspensión del acto impugnado”. Año VI. 1a. quincena de octubre de 2007. Núm. 136. Págs. 68 a 77.

20. “IETU ¿Conviene intentar el amparo contra leyes?”. Año VII. 1a. quincena de febrero de 2008. Núm. 144. Págs. 29 a 31.

21. “Se suprime en su totalidad la base rentas para determinar el pago del impuesto predial”. Año VII. 2a. quincena de febrero de 2008. Núm. 145. Págs. 6 a 10.

22. “Propuesta legislativa para ampliar el padrón fiscal”. Año VII. 2a. quincena de marzo de 2008. Núm. 147. Págs. 19 a 22.

23. “Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Algunas consideraciones de su inconstitucionalidad”. Año VII. 1a. quincena de agosto de 2008. Núm. 156. Págs. 38 a 40.

24. “Impugnación del procedimiento administrativo de ejecución que no se ajustó a la ley, ¿trampa procesal?”. Año VII. Septiembre de 2008. Núm. 158. Págs. 29 a 33.

25. “Contribuciones, aprovechamientos, devoluciones o sanciones”. Año VII. Diciembre de 2008. Núm. 161. Págs. 88 a 89.

26. “Visitas domiciliarias para la revisión de comprobantes fiscales”. Año VIII. Enero de 2009. Núm. 162. Págs. 73 a 75.

27. “Nuevo esquema del impuesto a las remuneraciones del Estado de México”. Año VIII. Abril de 2009. Núm. 165. Págs. 77 a 81.

28. “El efecto negativo de la derogación del artículo 94 del CFF”. Año VIII. Junio de 2009. Núm. 167. Págs. 42 a 45.

29. “Simulación de los actos jurídicos en materia fiscal”. Año VIII. Septiembre de 2009. Núm. 170. Págs. 80 a 82.

30. “La dación de pago como medio para cubrir adeudos fiscales”. Año VIII. 2010. Núm. 179. Edición Especial. Págs. 298 a 302.

31. “La inmovilización de cuentas bancarias por parte del SAT”. Año VIII. Julio de 2010. Núm. 180. Págs. 59 a 62.

32. “¿Son constitucionales las visitas domiciliarias para revisar la expedición de comprobantes fiscales?”. Año VIII. Agosto de 2011. Núm. 193. Págs. 86 a 91.

33. “Responsabilidad solidaria en materia fiscal federal”. Año IX. Octubre de 2012. Núm. 207. Págs. 78 a 86.

34. “Los límites de exigibilidad de un crédito fiscal”. Año IX. Enero de 2013. Núm. 210. Págs. 110 a 116.

35. “Programa de Condonación de Contribuciones y Accesorios Federales”. Año X. Febrero de 2013. Núm. 211. Págs. 36 a 40.

36. “Comentarios a la interpretación y aplicación del ejercicio de las facultades de comprobación en materia fiscal federal”. Año XI. Abril de 2016. Núm. 249. Págs. 86 a 94.

37. “La desventaja para impugnar actos del PAE condicionados a la interposición del recurso de revocación hasta que se publique la convocatoria de remate”. Año XI. Julio de 2016. Núm. 252. Págs. 118 a 127.

En 2006 fue admitido como miembro de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C. (AMDF).

Diciembre de 2017

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Palabras del autor

PALABRAS DEL AUTOR

Tengo el honor de presentar este trabajo con el propósito de ofrecer una herramienta de apoyo para la interpretación y aplicación del Código Fiscal de la Federación (CFF), elaborado mediante un análisis temático, congruente con las disposiciones vigentes, que pueda servir de consulta y orientación permanente, tanto para quienes desean iniciarse en esta materia como para quienes ya la practican cotidianamente.

Por tanto, en el desarrollo de cada apartado he procurado establecer la definición de los supuestos relacionados con el mismo tema, los cuales se exponen con el ánimo de interpretar y aplicar prudentemente lo pretendido por el legislador.

Cabe aclarar que se emiten consideraciones adoptadas en la práctica profesional y, por ello, se espera que cada explicación sea ilustrativa, entre los derechos y las obligaciones de los particulares y las facultades que pueden ejercer las autoridades fiscales, incluyendo lo concerniente a los medios de defensa.

Dentro de las consideraciones jurídicas procuré utilizar, hasta donde fue posible, un lenguaje sencillo y, cuando el caso lo requirió, acudí a diversos diccionarios para adoptar cuidadosamente la connotación más apropiada con el fin de que con ello se entienda lo señalado en cada supuesto, de modo que se aprecien con claridad cada uno de los Capítulos.

El contenido de este libro incluye la aplicación doctrinal, pero con propósitos eminentemente prácticos, en la inteligencia de que el esquema adoptado no propone un análisis de cada uno de los artículos ni se sujeta a los términos en que se encuentran redactados, lo que correspondería a un análisis directo del Código Tributario Federal; en cambio –por razones de método y de exposición– se prefirió la integración de los presupuestos o temas afines.

Así pues, se podrá apreciar en estas páginas que la exposición pretende ser ilustrativa y analítica y, para ello, se desarrolla de manera específica en lo que concierne a cada tema; por consiguiente, la máxima satisfacción es que logre alcanzar un espacio como material de apoyo, que pueda ser complementario de los innumerables textos acerca del Derecho Fiscal y Administrativo, que incluso forman parte de la vasta bibliografía consultada.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Aclaración especial

Aclaración especial

El presente texto mantuvo siempre la intención de ofrecer mayor facilidad y entendimiento en la materia fiscal, habida cuenta de que esta idea surge de la experiencia docente, durante la cual surgieron innumerables cuestionamientos que aquí se procuró exponer porque éstos, tal vez, están impidiendo que el potencial de profesionistas interesados en la materia puedan desarrollar apropiadamente sus aptitudes en beneficio de la sociedad. A ello apunta esta orientación básica para apreciar con mejor claridad la forma de ejercer esta materia.

Para lograr este propósito, se obtuvo un cúmulo extraordinario de bibliografía que, desde luego, se cita en esta obra; sin embargo, las reformas a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), a la Ley de Amparo y al Código Fiscal de la Federación (CFF), así como la adopción de la Doctrina de los Derechos Humanos, obligaron a actualizar esta obra para enriquecer su contenido, a partir de la última edición.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Prólogo

Prólogo

Para mí ha sido una gran satisfacción y me siento muy honrado con la atenta invitación que me ha hecho el destacado estudioso del Derecho Fiscal, licenciado Fernando Ramiro Vega Vargas, para presentar el prólogo de este magnífico libro titulado *Análisis Temático del Código Fiscal de la Federación*, que ha finalizado después de un arduo trabajo y una acuciosa investigación para introducirnos de manera clara, precisa y magníficamente documentada al ordenamiento tributario por excelencia, que es el Código Fiscal de la Federación (CFF).

Con esta excepcional y valiosa obra, el licenciado Vega Vargas da un especial enriquecimiento a la bibliografía jurídica mexicana relativa al estudio panorámico y sistemático de las disposiciones contenidas en el CFF.

Se han abordado de distintas maneras las disposiciones que ordena el Código Tributario Federal que rige a nuestro país, pero considero y estimo que, en el caso particular, el autor del libro que me permito prologar lo ha hecho con bastante profundidad, a efecto de que los inquietos en la materia podamos reflexionar con mayor esmero y cuidado las diversas disposiciones que integran el ordenamiento a estudio.

El autor presenta su obra en 20 Capítulos. En el primero de ellos, como una cuestión estrictamente novedosa, nos habla del Derecho como instrumento de convivencia social, procediendo a hacer un análisis del ser humano, de la interacción humana y de la relación de gobernantes y gobernados; todo ello nos permite saber que el mundo jurídico y sus normas están hechos para los seres humanos, de tal suerte que debemos siempre partir de ese concepto de lo que representa el ser, del orden social y la importancia que va a desempeñar ese actuar de los gobernantes y de los gobernados y de la manera en que éstos deben de conducirse en el ámbito social que los rodea, para la realización absoluta y plena de la raza humana.

Me llama la atención la cita que hizo el licenciado Vega Vargas del autor Aurelio Penna en su obra *Cambiar por dentro para ser felices*, quien, según señala nuestro autor, propone reflexiones sobre la variación de conducta de las personas, que denomina “hombre unidimensional”, cuya connotación se deduce de la complejidad y de la condición poliédrica del ser humano, lo cual se explica en función de las circunstancias en las que los individuos suelen movilizarse o moverse, incluso en lo que se define en psicología como “el breve arco de una jornada”.

Es importante tratar de ubicar al ser humano, pues ello nos permite hacer la valoración adecuada para que todas las ciencias sociales giren alrededor de él, incluyendo la del Derecho.

En el **Capítulo II “Concepto de Constitución Mexicana”**, nos ofrece una definición de la Ley Fundamental y de su importancia; hace reflexiones sobre la formalización del Pacto Federal, de los Poderes de la Unión, del Poder Ejecutivo, del Poder Legislativo, de las características facultades de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, del proceso legislativo de los estados, los municipios y la Ciudad de México, para concluir en las facultades propias de la Federación en materia tributaria.

Pasa al análisis del **Capítulo III “Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”**; aquí examina el problema de la doble tributación que tiene características verdaderamente excepcionales y señala que existen diversos tratadistas que estiman que el sistema constitucional mexicano permite la concurrencia de facultades impositivas entre los distintos entes públicos con potestad o con competencia tributaria.

Relevante por su importancia actual es abordar el tema de las características y efectos jurídicos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, expresando la inquietud muy fundada del caso de doble tributación respecto del impuesto predial, teniendo como base las contraprestaciones por rentas en la Ciudad de México, tema que ha abordado con gran inquietud, interés y entusiasmo el autor del presente libro.

Al referirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, expresa que existe muy poca información disponible para establecer con exactitud la forma en que existió y ha evolucionado, pero remitiéndose como antecedentes a la Primera y Segunda Convenciones nacionales fiscales.

Pasa a señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) debe velar por el interés fiscal de la Federación y salvaguardar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, coadyuvando para ello la Procuraduría General de la República (PGR).

Continuando con la inquietud de la doble imposición tributaria, analiza los efectos de la misma, con la consecuente violación al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En el **Capítulo IV** hace un cuidadoso estudio de las garantías constitucionales que tienen relación con la materia tributaria, siendo analítico en las de igualdad, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad legal, proporcionalidad y equidad impositiva, justicia tributaria, garantía de audiencia, no aplicación de multa excesiva ni de confiscación de bienes, pena inusitada, pena trascendental, libertad caucional y derecho de petición, concluyendo con elementos fundamentales de la ley (como la generalidad, la obligatoriedad, la impersonalidad, el carácter imperativo, la permanencia y la irretroactividad). Se actualiza esta obra con la adopción de la Teoría de los Derechos Humanos.

Tema de mucho interés y con gran actualidad es el que analiza en el **Capítulo V "La responsabilidad administrativa de los servidores públicos"**.

En el **Capítulo VI** aborda el tema de **"La responsabilidad patrimonial del Estado y del Servicio de Administración Tributaria"** que, desde luego, viene a representar un gran avance en nuestro Derecho, el cual se ha reflejado en la reforma constitucional del artículo 113, apoyado para su elaboración en el ensayo que realicé acerca de este tema y que fue publicado por la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C. (AMDF).

No menos relevante para el estudioso del Derecho Tributario queda representado en el **Capítulo VII "Bases de interpretación en las normas jurídicas en materia fiscal"**, que estimo que para el investigador del Derecho Fiscal debe ser materia de especial análisis e instrumento de consulta para los alcances de los diversos métodos de interpretación que se pueden manejar.

En el **Capítulo VIII "Relación jurídica tributaria"**, hace el análisis propio del tema, esto es, de los sujetos activos y pasivos relacionados con temas adicionales pero estrictamente vinculados con el título del capítulo, a saber: la responsabilidad solidaria en materia tributaria; facultades de las autoridades fiscales; efectos del silencio de la autoridad, como la negativa y la positiva ficta; los efectos jurídicos de los actos administrativos; los elementos de legalidad de las contribuciones: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; clasificación de las contribuciones y sus accesorios, como lo contemplan las disposiciones del CFF, y el análisis cuidadoso que exponen los doctrinarios del Derecho Tributario.

En el **Capítulo IX** "**Crédito fiscal** ", analiza de forma importante este concepto, que proviene del latín *credere*, que significa "tener confianza", lo cual evidentemente debe ser indispensable para el cometido por el cual nace la obligación tributaria.

Al estudiar este concepto medular de la técnica impositiva, analiza los elementos de la obligación fiscal, esto es, la causa como el fundamento jurídico último de la obligación de pagar impuestos; el objeto que consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco, de ahí deduce las obligaciones de éste frente al ente público, como la de dar, la de hacer y la de no hacer; aborda discretamente la referencia de la relación jurídica tributaria, de la clasificación de los sujetos pasivos, del hecho imponible, que para un análisis más profundo se requiere la presencia de autores de la calidad de Dino Jarach; los supuestos del incumplimiento de la obligación del entero del crédito fiscal; de las distintas formas de la extinción de las obligaciones fiscales, procediendo al análisis de cada uno de ellos, como es el pago en moneda nacional, en bienes, la dación en pago, los supuestos de cancelación por insolvencia o incosteabilidad, el ejercicio de la facultad que tiene el Estado de condonar créditos, de la instancia de reconsideración administrativa, de la prescripción, de los casos especiales de condonación de accesorios, así como de las figuras tan interesantes como la compensación y el concepto muy único del Derecho Tributario que es el acreditamiento.

Es amplio el capítulo dedicado a este tema del crédito fiscal, que permite un especial reconocimiento a su autor por su diligencia y entusiasmo en el desarrollo del mismo.

A continuación, pasa a examinar el tema de las notificaciones, que comprende el **Capítulo X,** y que dada la importancia que tiene este instrumento como noticia para el gobernado en cuanto que se trate de actos que por su naturaleza afecta sus intereses jurídicos, deben realizarse cumpliendo con las formalidades establecidas en las disposiciones legales correspondientes.

En el **Capítulo XI "Facultades de las autoridades fiscales federales"**, se encuentran, por una parte, las facultades que podemos considerar como benignas y de facilidad para el contribuyente, como las de asesoramiento y de orientación y, por otra parte, las facultades rígidas, como el ejercicio de las mismas para la comprobación de la situación contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria; el procedimiento que deben guardar las visitas domiciliarias, atendiendo a la disposición constitucional que la prevé, así como al contenido en el ordenamiento secundario como lo representa el CFF, para llegar finalmente a la determinación del crédito fiscal; aborda, asimismo, el tema de la revisión de gabinete o de escritorio, así como el de la revisión de dictámenes financieros para concluir en algo relativamente novedoso: la verificación de comprobantes y de avisos al Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Uno de los aspectos muy relevantes que requiere la administración tributaria es el de contar con coadyuvantes que le permitan la fiscalización de los contribuyentes, lo cual se desarrolla con amplitud en el **Capítulo XII "Dictamen de estados financieros para efectos fiscales"**, en el que se hace un cuidadoso análisis acerca del tema desde distintos ángulos para que resulte en un fácil conocimiento del estudioso de la materia tributaria.

En el **Capítulo XIII "Procedimiento administrativo de ejecución"**, reseña la facultad económico-coactiva del Estado, cuestión tan importante que fue analizada por el gran jurista mexicano don Ignacio Vallarta, quien aborda el tema para permitir a la autoridad tributaria el ejercicio de esta facultad, sin necesidad de recurrir a los procedimientos judiciales ordinarios encaminados a la garantía del interés fiscal.

Don Toribio Esquivel Obregón ya señalaba con acierto, en sus clases de Derecho Patrio, que "el Fisco nunca pelea despojado", para lo cual se requiere el otorgamiento de las garantías correspondientes previstas en las disposiciones

fiscales, con el fin de evitar la realización del procedimiento administrativo de ejecución.

El autor analiza en conjunto el tema y todo el procedimiento de ejecución, acorde con los preceptos aplicables.

En el **Capítulo XIV "El procedimiento administrativo. Derecho Procesal Tributario"**, al analizar la actuación de la autoridad, se representa al procedimiento administrativo como la expresión de la voluntad estatal en el ejercicio de las funciones del Estado. No deja de tener particular relevancia la distinción que hace el autor entre "proceso" y "procedimiento administrativo". Destaca que el procedimiento administrativo es de carácter bilateral, puesto que representa un instrumento regulador de la relación jurídico-administrativa en que vincula a la autoridad estatal con el gobernado. Se remite a principios sustanciales en el proceso administrativo, resaltando el principio de legalidad y de defensa. Hace particulares reflexiones acerca de las fases del procedimiento, sin dejar de citar al destacado administrativista español García de Enterría, que debe reconocerse como el actual gran estudioso del Derecho Administrativo y que todo investigador o estudioso en la materia debe tener presente.

En el **Capítulo XV "Recurso de revocación"**, examina los elementos con que cuenta el gobernado frente a los actos de la administración pública; hace un amplio estudio del recurso de revocación, con todas las fases que permiten que dicho instrumento pueda ser materia de reconsideración de la propia autoridad administrativa.

En el **Capítulo XVI "Infracciones y sanciones"**, procede al análisis del concepto de la infracción, de la sanción, de la clasificación de las infracciones, del requisito constitucional de garantía de legalidad, de fundamentación y motivación de las sanciones, de los supuestos que puedan ser considerados como agravantes en la comisión de infracciones, de la condonación de las multas, de los medios de impugnación de las sanciones, y el tema de particular importancia –analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en los aspectos de inconstitucionalidad–: la actualización de multas.

Uno de los aspectos relevantes en el orden tributario es el carácter punible de los contribuyentes que incurran en ilícitos que se traduzcan en delitos. En el **Capítulo XVII "Análisis teórico de los delitos contra la Hacienda Pública y su administración"**, aborda una de las cuestiones más complejas que se presentan en el Derecho Penal Tributario. Los delitos fiscales tienen que ser tratados de manera muy particular, ya que se conjugan los aspectos contributivos con las cuestiones del ámbito del Derecho Penal, de suerte que se llegan a presentar ilícitos como el de defraudación fiscal, los hechos equiparables al de la propia defraudación fiscal, así como el de contrabando, que tienen características muy *sui generis* y que evidentemente son atentatorias de la economía nacional y al interés público.

En el **Capítulo XVIII "Teoría de la acción finalista"**, cita necesaria y consecuentemente al jurista alemán Hans Welzel, quien se aparta de la "causalista" para abocarse a la función ética social, basada en el consenso de los propios ciudadanos en el ejercicio de derechos y obligaciones, como lo señalaba el filósofo griego Sócrates.

En el **Capítulo XIX "Los delitos contra la Hacienda Pública y su administración en México"**, analiza de manera particular dichos delitos.

En el **Capítulo XX "Delitos Graves"**, hace un análisis exhaustivo de los ilícitos de esta naturaleza, pero también aborda cuestiones tan importantes como la evasión fiscal y la elusión tributaria.

El licenciado Vega Vargas presenta un capítulo especial (**"Glosario"**) que contempla definiciones sustanciales de determinadas palabras propias del Derecho Fiscal, del Derecho Administrativo y –de manera más genérica– del Derecho, que son de particular interés y apoyo para los lectores de su interesante libro.

Un Capítulo también de particular importancia es el de **"Principios generales de Derecho"**; ahí analiza conceptos como igualdad, legalidad, audiencia, proporcionalidad y equidad, destino de las contribuciones al gasto público, de igualdad y prohibición de leyes privativas, de prohibición de los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo o a realizar actividades lícitas, de irretroactividad de las leyes fiscales, del derecho de petición, sobre la anualidad de la Ley de Ingresos y permanencia de las leyes reglamentarias de cada tributo, de congruencia, de definitividad, *nullum crimen nulla poena sine lege,* que se traduce en la materia tributaria como *nullum tributum sine lege,* de imparcialidad, de dispositivo o de controversia, inquisitivo, *in dubio pro reo*.

Concluye esta interesante obra con un **"Glosario de términos jurídicos latinos"** y una amplia **"Bibliografía"**, donde cita a autores nacionales y extranjeros de gran calidad.

De estos modestos comentarios se puede llegar a la conclusión de que la obra del licenciado Fernando Ramiro Vega Vargas se realiza con aportaciones sustanciales para el interesante y vasto tema que desarrolla, por lo que considero que deberá ser un buen instrumento para los investigadores y estudiosos de la materia, así como una consulta necesaria para los alumnos de esta disciplina, que es esencial para comprender las numerosas y complejas ramas del Derecho Fiscal y, en sus partes conducentes, del Derecho Administrativo; el autor maneja una amplia y rica información –la cual expresa de manera clara y sencilla, no obstante su abundancia– que hace comprensible a los lectores los lineamientos esenciales de una materia difícil, pero de necesario análisis profundo por parte de los inquietos en ella.

Licenciado Samuel Ramírez Moreno y Aguirre

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Capítulo XIII. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA O CUMPLIMIENTO FORZOSO

CAPÍTULO XIII

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA O CUMPLIMIENTO FORZOSO

1. INTRODUCCIÓN

Al procedimiento administrativo de ejecución también se le conoce como la facultad económico-coactiva de la autoridad, la cual se encuentra prevista en el Código Fiscal de la Federación (CFF) dentro de las facultades de las autoridades fiscales, y en el apartado correspondiente a los Procedimientos Administrativos.

Dicho procedimiento es el medio legal establecido en favor de las autoridades fiscales encargadas de hacer efectivos los créditos fiscales que adoptan el carácter de "exigibles", lo que lleva implícito el cobro forzoso cuando los contribuyentes incurren en mora u omisión de pago, por las contribuciones generadas a su cargo y respecto de aquellos créditos fiscales que no están sujetos a medios de defensa o peticiones que condicionen la procedencia o improcedencia del crédito fiscal de que se trate, lo que indica que solamente serán exigibles aquellos créditos que hayan adoptado firmeza, ya sea por consentimiento (por no haberlos impugnado el deudor) o por sentencia ejecutoriada (inapelable) en la que se hubiere declarado procedente el acto o resolución que fincó o determinó el crédito fiscal.

Para entender el conjunto de actos administrativos que realizan las autoridades fiscales coactivamente (por la fuerza, esto es, aun en contra de la voluntad del deudor), debemos tener presentes los conceptos de *exigibilidad* y de *crédito fiscal*, los cuales se exponen a continuación, conforme al texto de las disposiciones legales aplicables.

2. CONCEPTO DE *EXIGIBILIDAD*

De acuerdo con lo establecido por el Código Civil Federal (CCF), en su artículo 2190, el concepto de *exigibilidad* se refiere a las deudas para cuyo pago no es posible rehusarse conforme a derecho, el cual textualmente señala lo siguiente:

> **Artículo 2190.** Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.

3. CONCEPTO DE *CRÉDITO FISCAL*

El artículo 4 del CFF describe el concepto de *crédito fiscal* de la siguiente manera:

> **Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.**
>
> La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.
>
> Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.

(Énfasis añadido.)

Por tanto, la autoridad competente exigirá el pago de créditos fiscales, entre los cuales pueden corresponder a obligaciones de pago no enteradas por el contribuyente; por conceptos relacionados con las contribuciones federales que adquieren el carácter de exigibilidad siempre que no hayan prescrito, no exista petición o medios de impugnación que los sujete a una resolución o sentencia definitiva o, cuando resueltas las instancias de una petición, solicitud o de un medio de defensa, se hubiere "confirmando la validez del acto impugnado y con ello, la procedencia del crédito fiscal"; y el cobro procederá en tanto el contribuyente deudor no realice el entero o pago del adeudo, en cuyo caso, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, se ejercerá la citada facultad de cobro incluso en contra de la voluntad del deudor.

4. REQUISITOS PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

El procedimiento referido tiene como requisito previo la existencia de un crédito fiscal, y sus propósitos atenderían fines distintos. Esto es, puede ser el caso de que se inicie el citado procedimiento de manera *preventiva* o *precautoria*, para dejar a salvo el interés fiscal de la Federación o, en su caso, puede ser que se inicie *a petición del contribuyente*, como medio de garantía del interés fiscal en la vía administrativa y, finalmente, también puede llevarse a cabo *para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles*, según lo disponen los artículos 4, 40, fracción III, 40-A, 65, 141, fracción V, 145, 151, 152 y subsecuentes del CFF.

Para explicar lo anterior, nos podemos referir a los tipos de embargo previstos por el CFF, que podrían clasificarse en los siguientes términos:

- **Embargo precautorio.** Éste se encuentra previsto por los artículos 40, fracción III, 40-A y 145 del Código en cita.
- **Embargo en la vía administrativa.** Está previsto en el artículo 141, fracción V del mismo ordenamiento.
- **Embargo de efectividad de cobro de los créditos fiscales "exigibles".** Este tipo de embargo se encuentra regulado en los artículos 151, 152 y subsecuentes del CFF.

4.1. EL EMBARGO PRECAUTORIO

Este tipo de embargo se encuentra previsto por los artículos 40, fracción III, 40-A y 145 del CFF y persigue principalmente el aseguramiento del interés fiscal cuando el contribuyente no constituye la garantía del interés fiscal por un crédito existente a su cargo, o cuando a juicio de la autoridad hacendaria exista riesgo de que el deudor realice maniobras tendentes a evadir sus obligaciones fiscales, lo que se deduce de la transcripción de dichos artículos, que son del texto literal siguiente:

> **Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación,** cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:
>
> …
>
> **III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código.**
>
> (Énfasis añadido.)

> **Artículo 40-A. El aseguramiento precautorio** de los bienes o de la negociación de los contribuyentes o los responsables solidarios, a que se refiere la fracción III del artículo 40 de este Código, así como el levantamiento del mismo, en su caso, se realizará conforme a lo siguiente:
>
> **I.** Se practicará una vez agotadas las medidas de apremio a que se refieren las fracciones I y II del artículo 40 de este ordenamiento, salvo en los casos siguientes:
>
> **a)** Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultadas de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios, **no sean localizables en su domicilio fiscal; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido, o se ignore su domicilio.**
>
> **b)** Cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública **y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal**

posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en dichos lugares.

c) Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes o los responsables solidarios oculten, enajenen o dilapiden sus bienes.

II. La autoridad practicará el aseguramiento precautorio hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que ella misma realice, únicamente para estos efectos. Para lo anterior, se podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.

La autoridad fiscal que practique el aseguramiento precautorio **levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza dicho aseguramiento, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.**

III. El aseguramiento precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles, en este caso, el contribuyente o su representante legal deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, aseguramiento o embargo anterior; se encuentran en copropiedad, o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Cuando la diligencia se entienda con un tercero, se deberá requerir a éste para que, bajo protesta de decir verdad, manifieste si tiene conocimiento de que el bien que pretende asegurarse es propiedad del contribuyente y, en su caso, proporcione la documentación con la que cuente para acreditar su dicho.

b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de artes y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito, componente, producto o instrumento de ahorro o inversión en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, deberán acreditar la propiedad de los bienes sobre los que se practique el aseguramiento precautorio.

Cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos no cuenten o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con alguno de los bienes a asegurar conforme al orden establecido, se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

En el supuesto de que el valor del bien a asegurar conforme al orden establecido exceda del monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos efectuada por la autoridad, se podrá practicar el aseguramiento sobre el siguiente bien en el orden de prelación.

Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos no sean localizables en su domicilio fiscal, desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente, hayan desaparecido o se ignore su domicilio, el aseguramiento se practicará sobre los bienes a que se refiere el inciso f) de esta fracción.

Tratándose de las visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública a que se refiere el inciso b) de la fracción I de este artículo, el aseguramiento se practicará sobre las mercancías que se enajenen en dichos lugares, sin que sea necesario establecer un monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos.

IV. El aseguramiento de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, se

realizará conforme a lo siguiente:

La solicitud de aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda.

Cuando la solicitud de aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, éstas contarán con un plazo de tres días para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que practique el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, contará con un plazo de tres días contado a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para practicar el aseguramiento precautorio.

Una vez practicado el aseguramiento precautorio, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá informar a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado, las cantidades aseguradas en una o más cuentas o contratos del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos.

En ningún caso procederá el aseguramiento precautorio de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente por un monto mayor al de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que la autoridad fiscal realice para efectos del aseguramiento, ya sea que se practique sobre una sola cuenta o contrato o más de uno. Lo anterior, siempre y cuando previo al aseguramiento, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas o contratos y los saldos que existan en los mismos.

V. La autoridad fiscal notificará al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a más tardar el tercer día siguiente a aquél en que se haya practicado el aseguramiento, señalando la conducta que lo originó y, en su caso, el monto sobre el cual procedió el mismo. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado.

VI. Los bienes asegurados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el aseguramiento precautorio y hasta que el mismo se levante, dejarse en posesión del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153 de este Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Lo establecido en esta fracción no será aplicable tratándose del aseguramiento que se practique sobre los bienes a que se refieren los incisos e) y f) de la fracción III de este artículo, así como sobre las mercancías que se enajenen en los locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, **cuando el contribuyente visitado no demuestre estar inscrito en el registro federal de contribuyentes, o bien, no exhiba los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de dichas mercancías.**

VII. Cuando el ejercicio de facultades de comprobación no se concluya dentro de los plazos que establece este Código; se acredite fehacientemente que ha cesado la conducta que dio origen al aseguramiento precautorio, o bien exista orden de suspensión emitida por autoridad competente que el contribuyente haya obtenido, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida a más tardar el tercer día siguiente a que ello suceda.

En el caso de que se hayan asegurado los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, el levantamiento del aseguramiento se realizará conforme a lo siguiente:

La solicitud para el levantamiento del aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, dentro del plazo de tres días siguientes a aquél en que se actualice alguno de los supuestos a que se refiere el primer párrafo de esta fracción.

Cuando la solicitud de levantamiento del aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, estas contarán con un plazo de tres días a partir de que surta efectos la notificación a las mismas, para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que levante el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, contará con un plazo de tres días a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión que corresponda, o bien de la autoridad fiscal, según sea el caso, para levantar el aseguramiento precautorio.

Una vez levantado el aseguramiento precautorio, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate deberá informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que ordenó el levantamiento, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado.

Cuando la autoridad constate que el aseguramiento precautorio se practicó por una cantidad mayor a la debida, únicamente ordenará su levantamiento hasta por el monto excedente, observando para ello lo dispuesto en los párrafos que anteceden.

Tratándose de los supuestos establecidos en el inciso b) de la fracción I de este artículo, el aseguramiento precautorio quedará sin efecto cuando se acredite la inscripción al registro federal de contribuyentes o se acredite la legal posesión o propiedad de la mercancía, según sea el caso.

Para la práctica del aseguramiento precautorio se observarán las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III del Título V de este Código, en aquello que no se oponga a lo previsto en este artículo.

(Énfasis añadido.)

Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no

formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.

En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.

V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.

VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su

segundo párrafo.

El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.

Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 de este Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.

(Énfasis añadido.)

Como se ha hecho notar con el énfasis añadido, el procedimiento a seguir en el embargo precautorio y el aseguramiento precautorio tienen como propósito dejar a salvo el interés fiscal; pueden dar lugar al procedimiento de efectividad de cobro y, en algunos casos, por inactividad de la autoridad, pueden quedar sin efectos (por prescripción). Además, las autoridades fiscales deben levantar las actas circunstanciadas y/o las constancias respectivas en las que justifiquen legalmente las causas de su proceder, de las que entregarán un ejemplar al interesado, para efectuar las aclaraciones referidas en estas disposiciones o, en su caso, para que hagan valer los medios de defensa a su alcance.

4.2. EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA

El embargo en la vía administrativa se encuentra previsto en el artículo 141, fracción V del mismo ordenamiento, y consiste básicamente en el ofrecimiento de los bienes del deudor para garantizar el interés fiscal, por cualquiera de los motivos referidos en los artículos 142 y 144 del CFF, lo que permitirá al contribuyente solicitar y obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. Dicha garantía se reconoce en la disposición citada inicialmente y cuyo texto es el siguiente:

Artículo 141.

…

V. Embargo en la vía administrativa.

4.3. EMBARGO DE EFECTIVIDAD DE COBRO DE LOS CRÉDITOS FISCALES “EXIGIBLES”

El citado tipo de embargo está regulado en los artículos 151, 152 y subsecuentes del CFF. La exigibilidad del crédito fiscal puede realizarse directamente sobre la garantía del interés fiscal que, en su caso, hubiere constituido el deudor del crédito de que se trate bajo las modalidades previstas por el artículo 141 del CFF, ya sea haciendo efectivo el cobro del depósito de dinero ante alguna institución autorizada; procediendo a adjudicarse los bienes muebles otorgados en prenda o los inmuebles gravados con hipoteca en favor del fisco federal; exigiendo el pago a la afianzadora, cuando hubiere sido mediante fianza la forma de garantizar el interés fiscal; por medio de la aplicación del producto por los bienes embargados, ya sea por su remate o por su adjudicación; o, en su caso, por la efectividad de cobro, de las cuentas por cobrar del deudor, cuya garantía es aceptada sólo de manera excepcional.

En el caso de que la garantía del interés fiscal consistiera en el embargo en la vía administrativa o mediante el embargo precautorio previsto por los artículos 141, fracción V, o 145 del CFF, por los bienes embargados se reiniciaría el procedimiento administrativo de ejecución conforme a los artículos 151, 152 y demás subsecuentes del mismo ordenamiento, para lo cual es conveniente transcribir estas disposiciones:

Artículo 151. Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, de este Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.

(Énfasis añadido.)

Artículo 152. El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en este Código. **De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.**

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo a través del buzón tributario, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

(Énfasis añadido.)

En todos los casos, el deudor del crédito fiscal puede realizar el pago en efectivo preferentemente, y sólo en su defecto en bienes, y de ser necesario, solicitar el pago diferido o en parcialidades dentro de los límites de los artículos 66 y 66-A del CFF, los cuales se transcriben a continuación:

Artículo 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:

I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el Servicio de Administración Tributaria.

La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización de pago a plazos podrá modificarse para el crédito de que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el presente artículo.

II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de este Código.

Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes que corrijan su situación fiscal durante cualquier etapa dentro del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se emita la resolución que determine el crédito fiscal, podrán autorizar el pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, ya sea en forma diferida o en parcialidades, en condiciones distintas a las previstas en el primer párrafo de este artículo, cuando el 40% del monto del adeudo a corregir informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal en que haya tenido utilidad fiscal, para lo cual se deberá seguir el siguiente procedimiento:

I. El contribuyente presentará la solicitud, así como un proyecto de pagos estableciendo fechas y montos concretos.

II. La autoridad, una vez recibida la solicitud y el proyecto de pagos procederá a efectuar la valoración y emitirá una resolución de aceptación o negación de la propuesta de pagos, según corresponda, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que se recibió la solicitud.

III. Una vez que surta efectos la notificación de la resolución, en caso de que se haya autorizado la propuesta, el contribuyente tendrá la obligación de efectuar los pagos en los montos y las fechas en que se le haya autorizado. **En caso de incumplimiento con alguno de dichos pagos, la autoridad procederá a requerir el pago del remanente a través del procedimiento administrativo de ejecución.**

En el caso de que en la resolución a que se refiere la fracción anterior se haya negado la autorización del proyecto de pago presentado por el contribuyente, la autoridad fiscal procederá a concluir el ejercicio de facultades de comprobación y emitirá la resolución determinativa de crédito fiscal que corresponda.

(Énfasis añadido.)

Artículo 66-A. Para los efectos de la autorización a que se refiere el artículo anterior se estará a lo siguiente:

I. Tratándose de la autorización del pago a plazos en parcialidades, el saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades será el resultado de disminuir el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción.

El monto de cada una de las parcialidades deberá ser igual, y pagadas en forma mensual y sucesiva, para lo cual se tomará como base el saldo del párrafo anterior, el plazo elegido por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos y la tasa mensual de recargos por

prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos en parcialidades.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de los pagos en parcialidades autorizados, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas actualizadas, de conformidad con los artículos 17-A y 21 de este Código, por el número de meses o fracción de mes desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta que éste se efectúe.

II. Tratándose de la autorización del pago a plazos de forma diferida, el monto que se diferirá será el resultado de restar el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción.

El monto a liquidar por el contribuyente, se calculará adicionando al monto referido en el párrafo anterior, la cantidad que resulte de multiplicar la tasa de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos de forma diferida, por el número de meses, o fracción de mes transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago a plazos de forma diferida y hasta la fecha señalada por el contribuyente para liquidar su adeudo y por el monto que se diferirá.

El monto para liquidar el adeudo a que se hace referencia en el párrafo anterior, deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago especificada por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos.

III. Una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, **la autoridad exigirá la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo al que se hace referencia en la fracción II del artículo 66 de este Código, más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado de acuerdo a lo dispuesto en las fracciones I y II de este artículo.**

La autoridad podrá dispensar la garantía del interés fiscal en los casos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

IV. Se revocará la autorización para pagar a plazos en parcialidades o en forma diferida, cuando:

a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El saldo no cubierto en el pago a plazos se actualizará y causará recargos, de conformidad con lo establecido en los artículos 17-A y 21 de este Código, desde la fecha en que se haya efectuado el último pago conforme a la autorización respectiva.

V. Los pagos efectuados durante la vigencia de la autorización se deberán aplicar al periodo más antiguo, en el siguiente orden:

a) Recargos por prórroga.

b) Recargos por mora.

c) Accesorios en el siguiente orden:

1. Multas.

2. Gastos extraordinarios.

3. Gastos de ejecución.

4. Recargos.

5. Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

d) Monto de las contribuciones omitidas, a las que hace referencia el inciso a) de la fracción II del artículo 66 de este Código.

VI. No procederá la autorización a que se refiere este artículo tratándose de:

a) Contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.

b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios.

c) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago a plazos, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago a plazos, entendiéndose como uso indebido cuando se solicite cubrir las contribuciones y aprovechamientos que debieron pagarse por motivo de la importación y exportación de bienes y servicios, contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores, al mes en el que se solicite la autorización, cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas; cuando procediendo el pago a plazos, no se presente la solicitud de autorización correspondiente en los plazos establecidos en las reglas de carácter general que establezca el Servicio de Administración Tributaria, y cuando dicha solicitud no se presente con todos los requisitos a que se refiere el artículo 66 de este Código.

Durante el periodo que el contribuyente se encuentre pagando a plazos en los términos de las fracciones I y II del presente artículo, **las cantidades determinadas, no serán objeto de actualización, debido a que la tasa de recargos por prórroga la incluye,** salvo que el contribuyente se ubique en alguna causal de revocación, o cuando deje de pagar en tiempo y monto alguna de las parcialidades, supuestos en los cuales se causará ésta de conformidad con lo previsto por el artículo 17-A de este Código, desde la fecha en que debió efectuar el último pago y hasta que éste se realice.

(Énfasis añadido.)

5. DE LAS CARACTERÍSTICAS DEL EMBARGO DE BIENES

La palabra “embargo” se deriva del verbo embargar, que proviene del latín *imbarricare*, con el significado de “cerrar una puerta con trancas o barras”, que pertenecía al procedimiento originario del embargo.

El embargo tiene la naturaleza de un gravamen real, temporal, oponible a terceros, del cual es titular únicamente el órgano jurisdiccional, sujeto a las exigencias del proceso, en el cual tanto el ejecutante como el ejecutado, y el mismo depositario, deben cumplir las cargas, obligaciones y derechos respectivos.

El embargo de bienes es el acto potestativo de naturaleza administrativa, el cual consiste en determinar, identificar o señalar los bienes que han de ser objeto, en su oportunidad legal, de la realización forzosa del cobro de un adeudo fiscal.

El artículo 151 del CFF menciona **:**

…para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y,…

Aquí entendemos que para que el procedimiento administrativo de ejecución pueda iniciarse debe existir el concepto de *exigibilidad* con respecto a un crédito fiscal, el cual debe requerirse mediante una notificación al sujeto pasivo de la relación tributaria, al cual se le imputa la omisión del mismo y, en caso de que no compruebe la liquidación del crédito fiscal ante la autoridad fiscal, se procederá como dispone el numeral 151 del citado Código, estableciendo:

…y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

…

Esta fracción dispone que la autoridad fiscal inicie un acto potestativo, consistente en determinar de entre los bienes

que posee el deudor cuáles pueden ser objeto del embargo, y que sean suficientes para cubrir el monto del crédito fiscal adeudado, así como sus accesorios.

Si el deudor no liquidase el crédito, sobre los bienes embargados la autoridad encargada podrá realizar alguna de las siguientes acciones, de acuerdo con lo mencionado:

a) Los rematará en subasta.

b) Los enajenará fuera de subasta.

c) Los adjudicará en favor del fisco.

d) Los donará para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta (ISR).

El siguiente texto que se encuentra en el artículo 151, fracción II, merece especial atención debido a que se aprecia claramente la posibilidad de efectuar un embargo a una negociación, para lo cual se designará un interventor con cargo a la caja o interventor con facultades de administrador, persona designada para que mediante la intervención de control de la negociación pueda obtener el cobro del crédito fiscal y sus accesorios, el cual cita textualmente:

> **Artículo 151.**
>
> …
>
> **II.** A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Asimismo, en los párrafos siguientes se establece la posibilidad del embargo de bienes raíces:

> **Artículo. 151.**
>
> …
>
> El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.
>
> Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

El CFF, tratándose del embargo de bienes raíces, derechos reales o negociaciones, obliga a que esta situación quede inscrita en el Registro Público de la Propiedad y/o del Registro Público de Comercio, y cuando los bienes embargados se encuentren en la jurisdicción de dos o más oficinas del citado registro se obliga a la autoridad exactora a realizar las inscripciones en **todas** las oficinas correspondientes.

Siguiendo este análisis del artículo 151 del CFF, encontramos lo siguiente:

> **Artículo 151.** Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.
>
> No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.

Del anterior texto se desprende la posibilidad de que el deudor pague el crédito fiscal dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento, debido a las situaciones concretas planteadas, tales como:

a) El cese de prórroga de un crédito fiscal ya fincado.

b) Por cese de la autorización de pagar en parcialidades.

c) Por error aritmético, detectado por la autoridad, en la presentación de declaraciones de impuestos.

d) Por la no presentación de declaraciones, avisos u otros documentos a la autoridad que los requiere en el tiempo y forma que esta misma impone.

6. CÓMO PROCEDE EL EMBARGO ANTE EL DEUDOR

El artículo 152 del CFF señala la forma de cómo procede el embargo ante el deudor.

> **Artículo 152.** El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en este Código. De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.

Debido a la trascendencia, al perjuicio que se pudiera causar a los contribuyentes, es de suma importancia que se cumpla estrictamente el procedimiento fiscal en comento, por lo que se debe levantar un acta en la que se describirá cada uno de los pormenores, tales como identificación de quién lleva a cabo la diligencia, descripción de los bienes, relación de facturas que acrediten su propiedad, nombre del depositario, lugar del depósito, etc., además de cumplir con los requisitos de las notificaciones, establecidos en el artículo 137, así como los requisitos de legalidad que estipula el numeral 38 del propio Código Federal en comento, los cuales, no obstante ser objeto de análisis en otros apartados del presente estudio, a continuación se transcriben, en orden de publicación, los textos respectivos:

> **Artículo 38.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
>
> **I.** Constar por escrito en documento impreso o digital.
>
> Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
>
> **II.** Señalar la autoridad que lo emite.
>
> **III.** Señalar lugar y fecha de emisión.
>
> **IV.** Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
>
> **V.** Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.
>
> Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado “De los Medios Electrónicos” de este ordenamiento.
>
> En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.
>
> Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.
>
> Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.
>
> El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.
>
> Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

> **Artículo 137.** Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través del buzón tributario.

> El citatorio a que se refiere este artículo será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.
>
> En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.
>
> Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código.

Es importante mencionar que se debe entregar copia del acta pormenorizada al designado como “depositario” a la persona con quien se entienda la diligencia.

El segundo párrafo del artículo 152 del CFF establece el procedimiento aplicable en caso de que las notificaciones de los créditos fiscales sean por edictos, y a la letra dice:

> **Artículo 152.**
>
> …
>
> Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo a través del buzón tributario, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

El último párrafo del artículo 152 establece el procedimiento en caso de operativos efectuados por las autoridades fiscales sobre bienes importados y, en consecuencia, se aclara que el embargo de bienes sólo lo podrán hacer los servidores públicos autorizados (normalmente dependientes de alguna aduana y cubriendo los requisitos especiales del caso). En seguida se transcribe el texto:

> **Artículo 152.**
>
> …
>
> En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

7. NOMBRAMIENTO DE DEPOSITARIOS

En el artículo 153 del CFF se le concede la facultad *reglada* (significa “que debe observar”) al ejecutor de que:

> **Artículo 153.** Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

Al respecto de este párrafo, la oficina ejecutora, y no el ejecutor, nombrará o removerá a los depositarios legales, quienes deben desempeñar su cargo según las disposiciones respectivas.

El texto de ley menciona que los bienes sujetos a “depositaría” pueden ser sustraídos para depositarlos, a su vez, en almacenes generales de depósito para que, en su caso, puedan ser entregados posteriormente a un nuevo depositario, por lo cual, los bienes que tendrán este trato serán los bienes muebles. Asimismo, quedan exceptuados, por su propia naturaleza, los bienes inmuebles, a los que se da diferente trato legal.

El segundo párrafo del artículo 153, señala que:

> **Artículo 153.** En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.

Es pertinente destacar que el CFF señala que en caso de embargar bienes raíces, los depositarios tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, de conformidad con el artículo 166 del mismo ordenamiento legal.

Lo anterior es así debido a que los administradores nombrados por los contribuyentes poseen facultades de actos de dominio, de conformidad con el artículo 2554 del CCF, así como los interventores con cargo a la caja, pues por virtud del citado artículo 166 del CFF, también se les faculta a ejercer actos de dominio; consecuentemente, estas personas se encuentran facultadas para enajenar bienes inmuebles.

Continuando con el tercer párrafo del artículo 153 del CFF:

> **Artículo 153.**
>
> …
>
> La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

La responsabilidad del depositario termina con la entrega de los bienes embargados, pero debe precisarse que, de existir algún perjuicio para el fisco federal por *depositaría infiel*, es decir, por inadecuada atención o cuidado de los bienes asignados a un depositario, el depositario o encargado del depósito de bienes incurrirá en la sanción estipulada en el artículo 112 del propio Código Federal. Asimismo, será responsable cuando oculte los bienes o no los ponga a disposición de la autoridad. Al efecto, el depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el propio ejecutado.

En el párrafo primero de este numeral analizado se mencionó que la facultad de designar al depositario es exclusiva de la oficina exactora, pero en su último párrafo se concede facultad al ejecutor de designarlo personalmente.

Lo anterior debido a que en muchas ocasiones no se encuentra la persona a la que va dirigido el procedimiento administrativo de ejecución. Sin embargo, para estar en condiciones de realizar ese nombramiento, el documento expedido por la autoridad debe conceder expresamente dicha facultad al ejecutor; en caso contrario, la designación carecería de requisitos de legalidad por falta de fundamentación y motivación.

Uno de los objetivos del embargo de bienes es que sea suficiente para cubrir los créditos fiscales; no obstante, el artículo 154 del CFF permite ampliar el embargo cuando establece:

> **Artículo 154.** El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

La oficina exactora puede realizar lo anterior una vez que el ejecutor presenta el acta pormenorizada de la diligencia y determina que los bienes embargados son insuficientes; en consecuencia, debe emitir un mandamiento adicional para ampliar el citado procedimiento, con la finalidad de cubrir el monto total del crédito fiscal, en los términos fijados por el CFF.

8. ORDEN DE LOS BIENES A EMBARGAR

El artículo 155 del CFF establece el derecho de la persona con la que se entiende el embargo de poder designar los bienes sujetos al procedimiento, señalando un orden de acuerdo con la facilidad de realización o venta.

> **Artículo 155. La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:**
>
> **I.** Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la Ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de

Ahorro para el Retiro.

En el caso de que se embarguen depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente a que se refiere el párrafo anterior, el monto del embargo sólo podrá ser hasta por el importe del crédito fiscal actualizado y sus accesorios legales que correspondan hasta la fecha en que se practique, ya sea en una o más cuentas. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

(Énfasis añadido.)

Cabe recordar que el procedimiento administrativo de ejecución se origina de la existencia de créditos fiscales que, según la autoridad, considere firmes y, en consecuencia exigibles, y que de conformidad con el artículo 65 **no fueron cubiertos dentro de los 30 días hábiles posteriores a la fecha de notificación del crédito fiscal,** por lo que esta medida económica-coactiva que ejerce la autoridad se deriva una vez agotado el plazo establecido, y que además subsiste la falta de pago por parte de los contribuyentes deudores, con la única limitante que el crédito fiscal se haya hecho exigible para los efectos establecidos en los artículos 151, 152 y subsecuentes del Código de referencia.

Se pudiera pensar que este tipo de medidas parecieran muy drásticas frente al contribuyente que ha incumplido con el pago de sus obligaciones fiscales; sin embargo, si se tiene en consideración el esfuerzo que hacen los contribuyentes que sí realizan correcta y oportunamente el pago de sus contribuciones, se concluye que el procedimiento administrativo de ejecución cumple con la función de recuperación de créditos que son “jurídicamente” exigibles cuando el contribuyente no procura cubrir sus adeudos fiscales.

El artículo 156 del CFF establece las facultades de los ejecutores para señalar bienes a embargar, en los siguientes términos:

Artículo 156. El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.

c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta. En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.

(Énfasis añadido.)

No obstante que esta situación no es muy común en la práctica, el CFF, en aras de salvaguardar el interés fiscal de la Federación, contempla la posibilidad de que dentro de las facultades del ejecutor pueda rechazar el embargo de ciertos bienes con las características referidas en el numeral de referencia.

9. EMBARGO DE DEPÓSITOS BANCARIOS

El artículo 156-Bis del CFF establece las modalidades, en caso de embargo de los depósitos bancarios, como sigue:

Artículo 156-Bis. La autoridad fiscal procederá a la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, a excepción de los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta por el monto de las aportaciones efectuadas conforme a la Ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando los créditos fiscales se encuentren firmes.

II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.

b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.

c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.

d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.

Sólo procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, **a efecto de que éstas últimas realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberán realizarla a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.**

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. La autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre dicha inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado ésta.

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, haga del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

En caso de que en las cuentas a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, no existan recursos suficientes para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios, la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá efectuar una búsqueda en su base de datos, a efecto de determinar si el contribuyente tiene otras cuentas con recursos suficientes para tal efecto. De ser el caso, la entidad o sociedad procederá a inmovilizar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se les ordene la inmovilización y conservar los recursos depositados hasta por el monto del crédito fiscal. En caso de que se actualice este supuesto, la entidad o sociedad correspondiente deberá notificarlo a la autoridad fiscal, dentro del plazo de tres días contados a partir de la fecha de inmovilización, a fin de que dicha autoridad realice la notificación que proceda conforme al párrafo anterior.

La entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberá informar a la autoridad fiscal a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el incremento de los depósitos por

los intereses que se generen, en el mismo período y frecuencia con que lo haga al cuentahabiente.

Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios quede firme, y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo a la fecha en que se realice la transferencia.

En los casos en que el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá, de acuerdo con el artículo 141 de este Código, ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que haya notificado dicha resolución al contribuyente, si no lo hace durante el plazo señalado, la entidad o sociedad de que se trate levantará la inmovilización de la cuenta.

En ningún caso procederá la inmovilización de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

(Énfasis añadido.)

Sin lugar a dudas, uno de los artículos que mayor controversia puede generar es el 156-Bis del CFF, debido a que las autoridades fiscales han emitido los oficios para embargar los depósitos bancarios cuando los créditos fiscales *no son exigibles todavía,* y suele ocurrir:

a) Que, en algunas ocasiones, los créditos fiscales no son exigibles porque se encuentran en recurso de revocación o juicio de nulidad, o bien, son objeto de alguna petición de condonación o reconsideración, que de alguna manera ponen en suspenso la procedencia del crédito fiscal, por lo que técnica o jurídicamente *no se pueden considerar firmes ni exigibles.*

b) Que existan empresas que prestan servicios y que por su naturaleza no posean bienes que pudieran ser objeto de embargo, pues su fuente de ingresos y subsistencia son los depósitos de clientes por la prestación de servicios. En estos casos, el embargo de dichos depósitos bancarios puede cancelar su actividad preponderante, con lo cual se suspendería por completo la actividad del contribuyente.

Por lo anterior, se generan graves consecuencias a los contribuyentes, pues éstos han planeado su flujo de efectivo y contraído compromisos con sus trabajadores, con sus proveedores e inclusive con instituciones bancarias, ocasionándoles demandas laborales y mercantiles.

En este caso debe analizarse el acto facultativo, su legalidad y eficacia jurídica y, de ser necesario, reclamar mediante la responsabilidad del Estado o del Servicio de Administración Tributaria (SAT), los daños y perjuicios que el acto de autoridad emitido ilegalmente afecte al contribuyente, sin una verdadera razón jurídica que lo sustente.

10. BIENES NO EMBARGABLES

El artículo 157 del CFF establece la existencia de bienes inembargables, como sigue:

Artículo 157. Quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

XIII. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

En esta disposición, que sigue los Principios Generales del Derecho, se imponen impedimentos expresos a los bienes exceptuados de embargo de cualquier especie (precautorio, en la vía administrativa o de efectividad de cobro). Dichos bienes inembargables pueden ser definidos mediante las disposiciones del Derecho Federal Común, principalmente, el CCF.

11. CASOS ESPECIALES

11.1. DE LOS BIENES DE TERCEROS AJENOS AL CRÉDITO FISCAL Y AL MANDAMIENTO DE COBRO

En el artículo 158 del CFF se propone la hipótesis de oposición de un tercero al embargo, y se basa en la existencia de propiedad o dominio de un tercero sobre los bienes embargados con propósitos de efectividad de cobro; dichos bienes no podrán ser trabados en embargo si se demuestra con prueba documental suficiente, ante el ejecutor que practique la diligencia, que el propietario es ajeno al crédito fiscal de que se trate.

Artículo 158. Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos de este Código.

(Énfasis añadido.)

11.2. CONCURRENCIA DE ACREEDORES Y PRELACIÓN DE COBRO

El artículo 159, por su parte, prevé la concurrencia de autoridades en el embargo de efectividad de cobro, y se otorga preeminencia o preferencia a la autoridad fiscal federal sobre cualquier otra autoridad debido a que ésta, aun cuando descubra que los bienes ya han sido trabados en embargo por otra autoridad, podrá practicar su propia diligencia de embargo.

No obstante, para la autoridad fiscal federal existirá la obligación de dar aviso a cualquier otra autoridad, con la que se generó concurrencia en la traba de bienes, pudiendo esta última demostrar su derecho de prelación de cobro si la autoridad fiscal también es federal.

Sin embargo, cuando dicha autoridad sea local, podrá promover su inconformidad ante los Tribunales del Poder Judicial de la Federación (PJF), los que decidirán sobre el derecho de cobro preferente.

Artículo 159. Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales de la Federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La hipótesis planteada por medio del artículo 160 del CFF exige que el embargo sea notificado a los deudores del contribuyente afectado con el procedimiento de ejecución, para que aquéllos realicen su pago en la caja que estipule la autoridad fiscal, advirtiendo a los deudores que en caso de que no realicen el pago en la caja designada por la autoridad, efectuarán doble pago, sin responsabilidad para las autoridades fiscales y, desde luego, en perjuicio de los terceros del deudor fiscal.

Por otra parte, en caso de créditos cuya cancelación deba inscribirse ante el Registro Público de la Propiedad y/o del Comercio, y en caso de que el contribuyente ejecutado se abstenga de firmar para la cancelación del crédito, lo firmará el jefe de la oficina ejecutora, haciéndolo del conocimiento del Registro Público para los efectos procedentes.

> **Artículo 160. El embargo de créditos será notificado directamente por la autoridad fiscal a los deudores del embargado, y se le requerirá con el objeto de que no efectúen el pago de las cantidades respectivas a éste sino a la autoridad fiscal, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.**
>
> Si en cumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, **la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito.**
>
> En caso de abstención del titular de los créditos embargados, **transcurrido el plazo indicado el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.**
>
> El incumplimiento en que incurra el deudor del embargado a lo indicado en el primer párrafo de este artículo, dentro del plazo que para tal efecto le haga del conocimiento la autoridad fiscal, hará exigible el monto respectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución.
>
> (Énfasis añadido.)

Por otra parte, el artículo 161 del CFF establece de manera clara que del dinero objeto del embargo corresponderá como mínimo el 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados para cubrir el crédito fiscal, al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

> **Artículo 161.** El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquél en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.
>
> **Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado, la cual nunca podrá ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.**
>
> (Énfasis añadido.)

12. MEDIDAS DE APREMIO EN CASO DE OBSTACULIZAR LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

De manera correlacionada con el artículo 40 del CFF, el numeral 162 del mismo ordenamiento señala lo siguiente:

> **Artículo 162.** Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera **el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.**
>
> (Énfasis añadido.)

Esta medida de apremio es acorde con el artículo 40 del mismo Código, en caso de que el contribuyente deudor u otra persona impidan materialmente al ejecutor su acceso al lugar donde se encuentren los bienes por embargar o extraer, *si ya estuvieren embargados, podrá solicitarse el auxilio de la policía o de alguna otra fuerza pública* para proseguir con el procedimiento administrativo de ejecución, lo que se amplía, a su vez, en el artículo 163, el cual textualmente señala:

> **Artículo 163.** Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere la

(sic) puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, **el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.**

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento de este Código.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

(Énfasis añadido.)

Congruente con lo señalado en líneas anteriores, en el presente numeral se detallan las acciones que, "en caso necesario", las autoridades fiscales aplicarán en las circunstancias señaladas.

13. EMBARGO DE NEGOCIACIONES

La autoridad fiscal puede embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, con la finalidad de obtener mediante su *intervención* los ingresos para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios. Para que tales intervenciones se realicen, es necesario designar a interventores con cargo a la caja o administradores, según el tipo de negociación de que se trate o de bienes raíces que producen rentas.

Artículo 164. Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, **el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.**

En la intervención de negociaciones será aplicable, en lo conducente, las secciones de este Capítulo.

(Énfasis añadido.)

El interventor encargado en todo caso debe salvaguardar la marcha del negocio, por lo que debe separar las cantidades por conceptos de salarios y otros créditos preferentes. Asimismo, deberá retirar un 10% de los ingresos en dinero y enterarlos diariamente a la caja de la oficina exactora, bajo el siguiente procedimiento:

Artículo 165. El interventor con cargo a la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación en los términos del Reglamento de este Código, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, por conceptos distintos a los señalados en el párrafo anterior, que impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, **deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien además llevará un control de dichos movimientos.**

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, **dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.**

Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a este Código y las demás disposiciones legales aplicables o, en su caso, procederá a solicitar ante la autoridad competente el inicio del concurso mercantil.

(Énfasis añadido.)

Lo grave del caso es que, si las medidas adoptadas no fuesen acatadas por la negociación, el interventor dejará la intervención de la caja y se le asignarán las facultades de administrador de la negociación. Además, en caso de no corregirse la situación, el fisco federal procederá a enajenar dicho establecimiento conforme a las reglas que establece el propio CFF y la legislación específica aplicable.

Sin embargo, esta disposición es abstracta y puede colocar al contribuyente en un grave estado de indefensión debido a que no señala cuáles son las medidas que se podrían adoptar y bajo qué condiciones, por lo que se trata de una disposición imperfecta que puede ser cuestionada ante los Tribunales competentes, por razones tanto de legalidad como de inconstitucionalidad.

14. FACULTADES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR

Las facultades conferidas al interventor administrador le permiten ejercer plenos poderes con respecto a las actividades estatutarias que estipula el numeral 166 del CFF. En esos casos, si la oficina ejecutora designa a un interventor administrador, este nombramiento debe ser registrado en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida; dicho artículo textualmente señala:

> **Artículo 166. El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.**
>
> (Énfasis añadido.)

Asimismo, se desliga al interventor administrador de supeditarse al Consejo de Administración, a la Asamblea de Accionistas y a cualquier órgano de vigilancia corporativo, por lo que los contribuyentes prácticamente no tienen derechos sobre el interventor y sus actuaciones, pues este funcionario únicamente rendirá cuentas a la oficina ejecutora sobre el desempeño de negociación, para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios, al señalarse:

> ...
>
> **El interventor administrador no quedará supeditado a su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.**
>
> (Énfasis añadido.)

Lo que permite advertir el grave daño que puede representar la designación del interventor administrador, lo que se reitera en el siguiente párrafo de este artículo, que agrega:

> **Artículo 156.**
>
> ...
>
> Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el **interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño** para la conservación y buena marcha del negocio.
>
> (Énfasis añadido.)

Se podría suponer que el interventor administrador debe contar con la experiencia y características necesarias para administrar correctamente la negociación. En ese sentido, existe una gran abstracción en esta disposición debido a que, para *la conservación y buena marcha del negocio,* es necesaria una prudente administración del mismo, la cual, muy probablemente, no puede lograrse con un interventor administrador en los plazos que maneja la propia ley fiscal.

Asimismo, lo más grave de esta situación es que se imposibilita la toma de decisiones de los socios accionistas y demás directores o administradores de la negociación y, en su caso, del propio contribuyente, de modo que, de colocarse en estado de quiebra o de insolvencia, es muy probable que se pierda la negociación o actividad del contribuyente.

Por lo mismo, si el contribuyente afectado considera que es posible recuperar su negociación o actividad, debe buscar los medios para regularizar su situación fiscal y suspender la intervención de la negociación mediante las vías de pago y de garantía que prevé el propio CFF.

El artículo 167 de dicho Código designa las obligaciones del interventor administrador, las cuales serán, según el texto ley, las siguientes:

> **Artículo 167.** El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:
>
> **I.** Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
>
> **II.** Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúe la recaudación.
>
> El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo. Cuando se den los supuestos de enajenación de las negociaciones intervenida (sic) a que se refiere el artículo 172 de este Código, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en la siguiente sección de este Capítulo.

El objetivo del interventor administrador es el de hacer rentable la negociación para la satisfacción del crédito fiscal y sus accesorios, limitando su actividad respecto de la enajenación de los bienes de activo fijo, pero si cumpliese con la hipótesis del numeral 172 del CFF, procede el remate de los bienes referidos, y su enajenación o adjudicación será considerada como producto para el pago de los créditos fiscales respectivos.

Para dotar de legalidad al procedimiento administrativo de ejecución en la designación del interventor administrador de la negociación, su nombramiento será inscrito en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida, como lo señala el numeral 168 del CFF:

> **Artículo 168.** El nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida **.**

El nombramiento del interventor administrador tiene injerencia en el desarrollo corporativo de la negociación, puesto que estará en las asambleas ordinarias y podrá convocar a las extraordinarias cuando así lo juzgue necesario con el fin de informar sobre los propósitos que considere pertinentes y urgentes para la satisfacción del fisco federal sobre el crédito fiscal y sus accesorios, tal como lo menciona el numeral 169, el cual señala textualmente:

> **Artículo 169.** Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 166 de este Código, la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. **El interventor podrá convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.**
>
> (Énfasis añadido.)

La preferencia de trabar embargo se otorgará a la autoridad fiscal federal. Esto es, si la negociación previamente estuviera embargada por otra autoridad local, se dará preeminencia a la autoridad fiscal federal, la cual procederá a designar a un interventor administrador, quien subsistirá o conservará tal carácter, incluso para los créditos que sean en favor de las otras autoridades. La autoridad fiscal federal dará aviso a las otras autoridades que ordenaron la intervención anterior o posterior cuando se dé esta hipótesis, como literalmente se menciona:

> **Artículo 170.** En caso de que la negociación que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.

15. CONCLUSIÓN DE LA INTERVENCIÓN

El interés del fisco federal es la satisfacción del crédito fiscal junto con los accesorios derivados de éste; por lo anterior, la intervención procura estar vigente o no se retira hasta que se haya satisfecho el interés de la autoridad exactora o cuando proceda que se enajene la negociación.

Al respecto, la oficina ejecutora comunicará este acto facultativo ante el registro público correspondiente para que, cuando ya sea procedente, se cancele la inscripción de la traba del embargo o de la depositaria, o de ambas, sobre la negociación, dejándola libre de estas reservas de dominio.

> **Artículo 171.** La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando

de conformidad con este Código se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

Aquí, la facultad concedida al fisco federal le permite enajenar la negociación en caso de que no se logren los objetivos de recuperación de los créditos fiscales, en los plazos señalados en el numeral de referencia, lo que también resulta muy subjetivo en perjuicio del contribuyente, pues esto dependerá del éxito de cobranza de la prestación de servicios o por la enajenación de bienes, dependiendo de la actividad preponderante del contribuyente, tal como lo señala el numeral siguiente:

> **Artículo 172.** Las autoridades fiscales **podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida o a la enajenación de los bienes o derechos que componen la misma de forma separada,** cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado período del año, en cuyo caso el porciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porciento del crédito que resulte.
>
> (Énfasis añadido.)

16. DEL REMATE DE LOS BIENES EMBARGADOS

Como parte del seguimiento que la autoridad debe dar al procedimiento administrativo de ejecución, el fisco federal, para lograr su finalidad recaudatoria del crédito fiscal exigible a cargo del deudor ejecutado, procederá al remate de los bienes embargados, como lo indica el artículo 173 del Código de referencia.

> **Artículo 173.** La enajenación de bienes embargados, procederá:
>
> **I. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.**
>
> (Énfasis añadido.)

Una vez que sea exigible el pago del crédito y cumpliendo los requisitos de avalúo estipulados en el numeral 175 del Código objeto de este estudio, se procederá al siguiente día hábil a la enajenación de los bienes para obtener, derivado de ésta, la satisfacción del crédito fiscal.

> **Artículo 175.** ...
>
> **II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.**
>
> (Énfasis añadido.)

La hipótesis nace del embargo precautorio, el cual se convierte en embargo para exigibilidad de pago una vez que el deudor del crédito fiscal no compruebe haber cumplido con el desembolso al momento del requerimiento, y consienta la última resolución expresa de la autoridad fiscal federal, la que a su vez inicia el embargo para efectividad de cobro, siguiendo el procedimiento establecido en este numeral del CFF.

> ...
>
> **III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este Código.**
>
> (Énfasis añadido.)

Aquí se le otorga al deudor ejecutado la preferencia de compra, pues éste puede pagar por los bienes objeto del remate o designar a un tercero para que los adquiera, cubriendo el valor de los bienes embargados.

> ...
>
> **IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.**

(Énfasis añadido.)

Si el deudor ejecutado interpusiese algún medio de defensa y fuese resuelto en su contra, la autoridad fiscal federal procederá a la exigibilidad de pago del crédito fiscal y para satisfacer su interés recaudatorio, embargará los bienes y procederá al remate de éstos.

No obstante, si el contribuyente ya hubiere constituido la garantía del interés fiscal, lo que la autoridad debe hacer es proceder a la efectividad de la garantía de que se trate, sea iniciando o reanudando el procedimiento administrativo de ejecución, y en el caso de la fianza otorgada para garantizar el interés fiscal, la autoridad debe proceder en términos del artículo 143 del CFF; en los demás casos imperarán las disposiciones que estamos comentando, a las que se agrega el siguiente artículo:

> **Artículo 174. Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.**
>
> (Énfasis añadido.)

Las enajenaciones para satisfacción de créditos fiscales tendrán el carácter general de subasta pública, la cual se publicará a través de medios electrónicos, es decir, mediante el portal de Internet de la autoridad recaudatoria. Pero en la enajenación tendrá preferencia el deudor ejecutado, por lo cual, si éste decide pagar el valor de los bienes o designa a un tercero que cubra el valor, no se procederá a la subasta en medios electrónicos.

> … **La autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.**
>
> (Énfasis añadido.)

La autoridad fiscal decidirá cómo enajenar los bienes embargados, esto es, en lotes o piezas sueltas, lo cual dependerá del tipo de bien de que se trate y tendrá la intención de agilizar la subasta, manteniendo el propósito de recuperar el monto del crédito fiscal que debe recuperarse en numerario.

17. ENAJENACIÓN DE INMUEBLES

El monto base para la enajenación de bienes será el avalúo conforme al Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), en particular el artículo 4 del mismo, pudiendo designar dentro de los seis días siguientes al embargo un valuador, previo pacto entre el deudor ejecutado y la autoridad. Si no se llegase a un acuerdo para designar a un valuador, la autoridad practicará un avalúo pericial.

> **Artículo 175. La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial,** ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este Código, en los demás casos, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente o por medio del buzón tributario el avalúo practicado.
>
> (Énfasis añadido.)

Si el deudor ejecutado o terceros acreedores no estuviesen conformes con el avalúo practicado, pueden ejercer el recurso de revocación **dentro de los 10 días siguientes a la notificación de la convocatoria para el remate,** debiendo designar los inconformes en el recurso al perito valuador propuesto acorde con el numeral 4 del RCFF, pudiendo también designar a una casa de subasta legalmente constituida.

> **Artículo 4.** El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso b) del artículo 117, en relación con el 127 de este Código, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Si los inconformes afectados por el avalúo practicado por la autoridad no cumplieran con los siguientes requisitos:

a) Interponer el recurso de revocación dentro del plazo de 10 días a partir de la convocatoria de remate.

b) No señalar la designación del valuador en el recurso.

c) No presentar el dictamen del perito valuador dentro del plazo de cinco días tratándose de bienes inmuebles, 10 días en el caso de bienes inmuebles, y 15 días en el particular de valuación de negociaciones.

Se entenderá que *consienten el acto del avalúo* practicado por la autoridad:

> Cuando el embargado o terceros acreedores **no interpongan el recurso dentro del plazo establecido en el artículo 127 de este Código, o haciéndolo no designen valuador, o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.**
>
> **Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme al primer párrafo de este artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.**
>
> En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen **en un plazo de cinco días si se trata de bienes muebles, diez días si son inmuebles y quince días cuando sean negociaciones,** a partir de la fecha de su aceptación.
>
> (Énfasis añadido.)

18. DEL REMATE

El remate será convocado por la autoridad al día siguiente de haberse aceptado legalmente el avalúo. Este último podrá ser verificado dentro de los 20 días siguientes. La convocatoria para el remate se hará como plazo mínimo de 10 días antes de la fecha que se propone para iniciar el remate, y la convocatoria se mantendrá en los medios electrónicos (página *web*) de la autoridad fiscal y hasta que termine el remate.

> **Artículo 176. El remate deberá ser convocado al día siguiente de haberse efectuado la notificación del avalúo, para que tenga verificativo dentro de los veinte días siguientes.** La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.
>
> (Énfasis añadido.)

La convocatoria se publicará en la página *web* de la autoridad fiscal, en el entendido de que se darán a conocer aspectos físicos del objeto de remate, el valor base de la enajenación y los requisitos que deben cumplir los postores interesados.

> ...
>
> **La convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, en la cual se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.**
>
> (Énfasis añadido.)

18.1. DE LOS ACREEDORES

Los acreedores que se encuentren en el certificado de gravámenes con antigüedad de 10 años serán notificados personalmente por la autoridad sobre el periodo del remate de los bienes embargados para efectividad de cobro. Si no fuese factible hacer la notificación personalmente, se seguirá lo dispuesto en el numeral 134 en su fracción IV (notificación por edictos) de este Código. La convocatoria debe mencionar expresamente el nombre del o de los acreedores.

> **Artículo 177.** Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, **serán notificados personalmente o por medio del buzón tributario del período de remate señalado en la convocatoria y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refiere la fracción IV del artículo 134 de este Código, se tendrán como notificados de la fecha en que se efectuará el remate, en aquélla en que la convocatoria se haya fijado en sitio visible en la oficina ejecutora,** siempre que en dicha convocatoria se exprese el nombre de los acreedores.
>
> (Énfasis añadido.)

El acreedor puede hacer observaciones sobre el remate de los bienes. En este artículo se pretende que el trabajo administrativo de la oficina exactora sea menor, pues pretende que dichas observaciones no sigan el protocolo escrito que estipula nuestra Carta Magna en su numeral 8. De tal manera, se pretende que las observaciones sean atendidas vía correo electrónico, y la autoridad, una vez que resuelva las observaciones, pueda dictar resolución por el mismo medio.

> ...
>
> **Los acreedores a que alude el párrafo anterior podrán hacer las observaciones que estimen del caso, pudiendo enviarlas en documento digital que contenga firma electrónica avanzada a la dirección electrónica que expresamente se señale en la convocatoria, debiendo señalar su dirección de correo electrónico.** Dichas observaciones serán resueltas por la autoridad ejecutora y la resolución se hará del conocimiento del acreedor.
>
> (Énfasis añadido.)

18.2. DEL DERECHO DE PREFERENCIA

Aquí se concede derecho de preferencia al deudor embargado con respecto al comprador de los bienes objeto del remate. Esto será antes de que quede firme el remate, es decir, antes de la publicación de la convocatoria del remate.

> **Artículo 178.** Mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Para que se pueda conceder postura legal por parte del interesado en los bienes objetos del remate, la oferta inicial debe ser cuando menos de dos terceras partes con respecto al valor del bien en remate; si no fuese ese el valor presentado, no podrá considerarse como postura legal para enajenación del bien dentro del remate.

> **Artículo 179. Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.**
>
> (Énfasis añadido.)

La postura del oferente interesado en adquirir los bienes objeto del remate debe ser en efectivo o en las modalidades de efectivo que establezca la ley competente o que estipule la autoridad fiscal. Dicha postura debe cubrir el crédito fiscal y sus accesorios, los cuales se originaron por el procedimiento administrativo de ejecución. En el caso de que la postura excediese la base fijada para cubrir el crédito y sus accesorios, se procederá como indica el numeral 196 del Código tratado en este desarrollo.

> **Artículo 196. En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal;** si éste es superado por la base fijada para el remate, se procederá en los términos del artículo 196 de este Código.
>
> (Énfasis añadido.)

18.3. ENAJENACIÓN A PLAZOS

La autoridad puede enajenar en plazos los bienes objeto del remate, si se cumple con los requisitos relativos estipulados en el RCFF en su artículo 76.

> **Artículo 180.**
>
> ...
>
> **La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el reglamento de este Código. En este supuesto quedará liberado de la obligación de pago el embargado.**
>
> (Énfasis añadido.)

18.4. REMATE POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

En el siguiente numeral se analizarán los términos que establece el CFF respecto de la realización del remate por medios electrónicos, los cuales se efectúan ofreciendo posturas vía electrónica a la página *web* de la autoridad. Los oferentes deben contar con la Firma Electrónica Avanzada (FIEL) para poder participar en este remate. Por su parte, el SAT enviará mensajes en línea, con la finalidad de confirmar la aceptación de las posturas. Se pretende regular esta

modalidad de remates en línea por medio de la resolución miscelánea fiscal; además, para que quede fincada la postura, el oferente debe realizar una transferencia electrónica de fondos a la autoridad fiscal de por lo menos el 10% del valor base del bien en subasta.

> **Artículo 181.** Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas. Dichos mensajes tendrán las características que a través de reglas de carácter general emita el citado órgano. **Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria.** Esta transferencia deberá hacerse de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria **y su importe se considerará como depósito** para los efectos del siguiente párrafo y de los artículos 184, 185 y 186 de este Código.
>
> (Énfasis añadido.)

Dicha transferencia se considerará como depósito.

> ...
>
> **El importe de los depósitos que se constituyen de acuerdo con lo que establece el presente artículo, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados.** Después de fincado el remate, se devolverán a los postores los fondos transferidos electrónicamente, excepto los que correspondan al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.
>
> (Énfasis añadido.)

El importe de los depósitos será devuelto a los oferentes perdedores en el remate de bienes por la misma vía en que lo hicieron llegar (transferencia electrónica). El oferente ganador considerará como garantía de pago el valor de su depósito y tendrá la obligación de liquidar el precio de venta del bien subastado.

> ...
>
> El Servicio de Administración Tributaria, a través de reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, **se empleen otros medios de identificación electrónica.**
>
> (Énfasis añadido.)

En este último párrafo del artículo 181 del Código analizado en esta obra, la autoridad fiscal pretende establecer facilidades administrativas para que los oferentes en la subasta que no cuenten con la FIEL puedan utilizar otro medio de identificación electrónica; esto debido a que no existe obligación expresa en la ley para que se obligue a los contribuyentes a obtener la mencionada firma.

18.4.1. REQUISITOS

A continuación, en este numeral se establecen los requisitos que debe contener el documento digital con el cual se hará la postura del oferente en la subasta mediante medios electrónicos.

> **Artículo 182.** El documento digital en que se haga la postura, deberá contener los siguientes datos:
>
> **I. Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio social.**
>
> (Énfasis añadido.)

Como se advierte, tratándose de personas físicas, el documento digital debe contener los siguientes requisitos:

a) Nombre.

b) Nacionalidad.

c) Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

En el caso de personas morales, el documento digital manifestará la información siguiente:

a) Nombre o razón social.

b) Fecha de constitución.

c) RFC.

d) Domicilio social.

II. La cantidad que se ofrezca.

III. El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.

IV. La dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones.

V. El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Si las posturas no cumplen los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores y los que se señalen en la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado.

El incumplimiento de los requisitos antes mencionados en este artículo originará que la autoridad recaudatoria no considere las posturas legales ofrecidas por los interesados en adquirir los bienes subastados. Por tal motivo, la autoridad hará del conocimiento del oferente el hecho de que su postura legal no fue aceptada por no cumplir con los requisitos establecidos en este numeral.

Artículo 183. En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el período correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

(Énfasis añadido.)

18.5. INFORMES SOBRE LOS REMATES POR EL SAT

En el portal del SAT se especificará la información pertinente respecto del periodo de cada remate, del registro de los postores, así como de la información de las posturas ofrecidas.

Cada subasta tendrá una duración de cinco días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del quinto día. **En dicho periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas.** Para los efectos de este párrafo se entenderá que las 12:00 horas corresponden a la Zona Centro.

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará conforme al término mencionado en el párrafo precedente, en este caso y a partir de las 12:00 horas del día de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada. Una vez transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura se tendrá por concluido el remate.

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido.

Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo a través de medios electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

(Énfasis añadido.)

En estos tres últimos párrafos se establecen las características de tiempo que tendrá la subasta, a saber: de ocho días contados desde las 12 horas del primer día hasta las 12 horas del octavo; además, la subasta podrá ser ampliada si dentro de los 20 minutos previos al vencimiento del plazo del remate –esto es, el octavo día a las 11:40 horas– se ofrece una postura legal que supere a todas las demás.

En este caso, el SAT concederá plazos sucesivos a intervalos de cinco minutos; una vez terminado el tiempo de dicho intervalo, sin que se reciba una mejor postura, se dará por terminado el remate.

Si llegase a cumplirse la hipótesis de que varios oferentes hayan ofrecido la misma postura y ésta sea la más alta, se aplicará el siguiente principio de Derecho: “El primero en tiempo es primero en derecho”. Debido a lo anterior, al primer oferente se le concederá haber ganado la subasta. La autoridad comunicará el resultado mediante vía electrónica a quienes hayan participado y, además, remitirá por el mismo medio el acta levantada durante la misma.

> **Artículo 184.** Cuando el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas y las que este Código señala, **perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato en favor del fisco federal.**
>
> **La autoridad podrá adjudicar el bien al postor que haya presentado la segunda postura de compra más alta y así sucesivamente, siempre que dicha postura sea mayor o igual al precio base de enajenación fijado. Al segundo o siguientes postores les serán aplicables los mismos plazos para el cumplimiento de las obligaciones del postor ganador.**
>
> En caso de incumplimiento de los postores, se iniciará nuevamente la almoneda en la forma y plazos que señalan los artículos respectivos.
>
> (Énfasis añadido.)

Si el postor a quien fue favorable el remate no cumple con los requisitos que este Código señala, perderá el importe de su depósito realizado, y éste será aplicado en favor del fisco federal, dando como resultado una nueva almoneda con los requisitos previamente analizados.

> **Artículo 185. Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos** efectuada conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.
>
> (Énfasis añadido.)

El postor que gane la almoneda debe liquidar el importe restante del bien mueble por medio de una transferencia electrónica, según la normatividad que dé a conocer el SAT, a través de una resolución miscelánea.

> ...
>
> Tan pronto como el postor cumpla con el requisito a que se refiere el párrafo anterior, **se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días, entregue los comprobantes fiscales digitales por Internet de la enajenación, los cuales deberán expedirse cumpliendo, en lo conducente, con los requisitos a que se refiere este Código, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.**
>
> (Énfasis añadido.)

Una vez fincado el remate se contará con tres días hábiles para que el deudor ejecutado entregue la documentación comprobatoria de la legalidad de los bienes rematados. Si no lo hiciese así, la autoridad ejecutora emitirá el documento respectivo, el cual perfeccionará la adjudicación. Es de señalar que sólo se mencionan los requisitos establecidos en el numeral 29-A del CFF, por lo cual bastará con cumplir lo expresamente señalado y no más.

> **Artículo 29-A.** ...
>
> **Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado.**
>
> **Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.**
>
> (Énfasis añadido.)

18.6. ALMACENAJE

En el siguiente artículo en análisis se establece el supuesto de cobro por almacenaje, por parte de la autoridad, al adquirente de los bienes, si éste no los retira al día siguiente de habérsele adjudicado.

> **Artículo 186.** Fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones **se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.**
>
> (Énfasis añadido.)

El adquirente cuenta con 10 días a la fecha de haber ganado la almoneda para liquidar el saldo pendiente. Este plazo es exclusivo de bienes inmuebles o negociaciones enajenados en subasta por el fisco federal. Asimismo, dicho saldo será liquidado vía transferencia electrónica, siguiendo para su efecto las disposiciones de la resolución miscelánea expedidas por la autoridad.

> ...
>
> Hecho el pago a que se refiere el párrafo anterior y designado en su caso el notario por el postor, **se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.**
>
> (Énfasis añadido.)

Se debe citar ante notario designado por el postor, en su caso, en el plazo de 10 días, para que el deudor ejecutado otorgue y firme la escritura de venta, advertido de que, si no lo hiciese, la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.

> ...
>
> **El ejecutado, aun en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.**
>
> (Énfasis añadido.)

Aun existiendo negativa del ejecutado de proseguir con el protocolo legal comentado en el párrafo anterior, éste será responsable por evicción y vicios ocultos.

> **Artículo 187. Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda,** en un plazo que no excederá de quince días.
>
> (Énfasis añadido.)

El bien que adquirió el postor quedará libre de gravamen alguno; y en el caso particular de bienes inmuebles, para dar legalidad a esta liberación de gravamen, la autoridad fiscal federal lo comunicará al registro público que corresponda en un plazo menor de 15 días.

> **Artículo 188.** Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, **la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso.**
>
> (Énfasis añadido.)

La autoridad ejecutora, después de haber firmado y otorgado la escritura que haga constar la adjudicación del inmueble, entregará al adquirente el bien y, si fuese necesario, girará orden de desalojo en contra del ejecutado o de terceros que no puedan acreditar legalmente su uso.

> **Artículo 188-Bis. En el caso en que los bienes rematados no puedan ser entregados al postor a cuyo favor se hubiera fincado el remate en la fecha en que éste lo solicite, por existir impedimento jurídico debidamente fundado para ello, aquél podrá, en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que solicite la entrega de los bienes, solicitar a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes. La autoridad**

> **entregará la cantidad respectiva en un plazo de dos meses contado a partir de la fecha en que se efectúe la solicitud.** Si dentro de este último plazo cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada para efectuar la entrega de los bienes rematados, se procederá a la entrega de los mismos en lugar de entregar al postor las cantidades pagadas por esos bienes.
>
> (Énfasis añadido.)

Si dentro de un plazo de seis meses, después de haber fincado el remate y solicitar la entrega del bien, no se ha materializado su entrega al adquiriente, éste podrá solicitar a la autoridad el reembolso de su oferta y pago. A su vez, la autoridad, en un plazo de dos meses después de haber recibido la solicitud de reembolso, entregará la cantidad respectiva al oferente. Pero se prevé que si durante este último plazo –dos meses– el bien pudiera ser entregado al adquirente, se le entregará, haciendo caso omiso de su solicitud de reembolso.

> ...
>
> Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo anterior, sin que el postor solicite a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes, **el importe de la postura causará abandono a favor del fisco federal dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado y se estará a lo dispuesto en el artículo 196-A de este Código.**
>
> (Énfasis añadido.)

Si el adquirente no reclama su bien dentro de los seis meses posteriores al pago realizado por los mismos, el importe causará abandono en favor del fisco federal después de dos meses contados a partir del sexto mes en comento.

> ...
>
> **En el caso en que la autoridad fiscal entregue las cantidades pagadas por la adquisición de los bienes rematados, se dejará sin efectos el remate efectuado.** Si con posterioridad a la entrega de las cantidades señaladas anteriormente cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada jurídicamente para efectuar la entrega de los bienes rematados, **ésta deberá iniciar nuevamente el procedimiento establecido en esta Sección para enajenar los mismos, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya cesado el impedimento o se cuente con resolución firme que permita hacerlo.**
>
> (Énfasis añadido.)

En el caso de que la autoridad entregue el monto de la postura por haberse visto imposibilitada para entregar el bien al adquirente, y cesando la imposibilidad jurídica para entrega del bien, se iniciará una nueva subasta sobre el bien embargado, con los requisitos previamente analizados.

18.7. QUIÉNES NO PUEDEN PARTICIPAR EN LOS REMATES

No pueden participar en el remate por propio derecho, ni con representación legal o mediante persona alguna que represente su interés, algún trabajador de la oficina ejecutora, o los que hayan participado en el procedimiento administrativo de ejecución, el embargo y la subasta, por parte de la autoridad exactora. El remate realizado en este supuesto será nulo y serán sancionados los infractores conforme al citado Código.

> **Artículo 189.** Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de un remate, por sí o por medio de interpósita persona, **a los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo. El remate efectuado con infracción a este precepto será nulo y los infractores serán sancionados conforme a este Código.**
>
> (Énfasis añadido.)

El fisco puede adquirir en cualquier almoneda los bienes embargados en los casos que estima el artículo 190 del CFF.

> **Artículo 190. El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:**
>
> **I.** A falta de postores.

II. A falta de pujas.

III. En caso de posturas o pujas iguales.

IV. (Derogada).

(Énfasis añadido.)

18.8. ADJUDICACIÓN POR PARTE DEL FISCO FEDERAL

El fisco federal se podrá adjudicar el bien bajo las consideraciones previstas en el artículo 191, el cual se transcribe a continuación:

Artículo 191. Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, **la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo.**

Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, **podrán ser donados para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.**

La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

Cuando la traslación de bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, **el acta de adjudicación debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en dicho Registro.**

De los ingresos obtenidos por remates de los bienes, disminuidos con los gastos de administración y mantenimiento, se destinará el 5% a un fondo de administración y mantenimiento de dichos bienes, que se constituirá en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una vez que se hayan rematado los bienes, la autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización.

Los bienes adjudicados por las autoridades fiscales de conformidad con lo dispuesto en este artículo, serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes no sujetos al régimen del dominio público de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos en los términos de este artículo.

Para los efectos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, las adjudicaciones tendrán la naturaleza de dación en pago.

(Énfasis añadido.)

Como se puede apreciar, esta disposición establece los términos en que procede la adjudicación; la aplicación de los gastos de ejecución, tanto ordinarios como extraordinarios; la forma de proceder si existen saldos a favor del contribuyente deudor. Además, señala las condiciones de la adjudicación cuando existen saldos a cargo del contribuyente deudor, el destino de los bienes, el porcentaje y aplicación del producto para fines extrafiscales, y el carácter y efectos jurídicos del acta de adjudicación, la cual tendrá el valor de escritura pública para efectos de inscripción en el Registro Público de la Propiedad y/o del Comercio que corresponda.

Es de destacar que la reforma a esta disposición permite que los bienes muebles e inmuebles sean tomados al 60% de su valor comercial fijado en avalúo, cuando anteriormente se tomaba al 50% de dicho valor. No obstante, lo importante de la modificación legislativa sigue afectando al contribuyente deudor del fisco federal, puesto que, al reducirse el porcentaje del valor de los bienes adjudicados por la autoridad, frente al total de accesorios aplicados al crédito fiscal, el efecto económico que sufre éste todavía no deja de ser altamente desproporcional o desventajoso para su situación patrimonial.

Por su parte, el procedimiento del remate, que es previo a la adjudicación referida en el artículo 191 de dicho Código, se regula adicionalmente en el numeral 192, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 192. Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

III. (Derogada).

El fisco federal, a falta de éxito en la subasta de los bienes embargados, podrá ejercer cualquiera de las siguientes opciones: la primera es enajenarlos directamente, y la segunda es encomendar a una casa de subasta o a una institución de compra-venta de bienes la enajenación de los mismos. Para los efectos antes señalados, también dispone que el precio a pagar por los bienes en las dos hipótesis establecidas debe corresponder al valor asignado para el remate.

19. APLICACIÓN DEL PRODUCTO DEL REMATE

El pago obtenido por la enajenación de los bienes, después de haberse descontado los porcentajes que marca el numeral 191 del CFF, se destinará a cubrir el crédito fiscal y los accesorios generados, en el siguiente orden establecido en el artículo 20 del mismo Código:

a) Gastos de ejecución.

b) Recargos.

c) Multas.

Lo anterior queda señalado en el artículo 194, de la siguiente manera:

> **Artículo 194.** El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este Código.

No obstante, cuando al contribuyente le convenga recuperar los bienes embargados, el artículo 195 señala lo siguiente:

> **Artículo 195.** En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.
>
> Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes **que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.**
>
> (Énfasis añadido.)

Si el ejecutado pagase el crédito fiscal antes del remate, o derivado de algún medio de defensa obtuviese una sentencia favorable contra el procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad pondrá los bienes a disposición del contribuyente y éste deberá retirarlos del lugar en el que los estuviese custodiando la propia autoridad, en el entendido de que, de no hacerlo, causará el pago de derechos por “almacenaje”.

A su vez, en el numeral 196 del Código en comento se mencionan las condiciones en que se puede devolver el excedente del producto del remate a favor del contribuyente, al indicar lo siguiente:

> **Artículo 196.** En el caso de que existan excedentes en la adjudicación a que se refiere el artículo 191 de este Código, después de haberse cubierto el crédito fiscal y sus accesorios en los términos del artículo 194 de este Código, **se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito, hasta que se lleve a cabo la enajenación del bien de que se trate, salvo que medie orden de autoridad competente.** En el caso de que la enajenación no se verifique dentro de los 24 meses siguientes a aquél en el que se firmó el acta de adjudicación correspondiente, los excedentes de los bienes, descontadas las erogaciones o gastos que se hubieren tenido que realizar por pasivos o cargas adquiridas con anterioridad a la adjudicación, **se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito hasta el último mes del plazo antes citado. La entrega a que se refiere este artículo se realizará en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.**
>
> Cuando se lleve a cabo el remate, el importe obtenido como producto de éste se aplicará en los términos de lo dispuesto en el artículo 194 de este Código, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. **El remanente del producto mencionado será el excedente que se entregará al contribuyente o embargado, salvo que medie orden de autoridad competente, o**

que el propio deudor o embargado acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero.

(Énfasis añadido.)

Como se advierte en el artículo citado, queda claro en qué condiciones el contribuyente deudor del fisco federal podrá obtener la devolución del excedente del producto del remate.

20. ABANDONO DE BIENES A FAVOR DEL FISCO FEDERAL

Mención especial amerita el caso de los bienes que, por abandono, pueden pasar a favor del fisco federal, en la inteligencia de que el legislador propone tanto que el retiro de los bienes del contribuyente se realice en breve término como que se otorgue una última oportunidad para retirar dichos bienes hasta por 15 días más, previo pago del respectivo almacenaje, lo que se describe claramente en el siguiente numeral:

Artículo 196-A. Causarán abandono en favor del fisco federal los bienes, en los siguientes casos:

I. Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

II. Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene la devolución de los bienes embargados derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.

III. Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

IV. Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

Se entenderá que los bienes se encuentran a disposición del interesado, a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique la resolución correspondiente.

Cuando los bienes hubieran causado abandono, las autoridades fiscales notificarán personalmente, por medio del buzón tributario o por correo certificado con acuse de recibo a los propietarios de los mismos, que ha transcurrido el plazo de abandono y que como consecuencia pasan a propiedad del fisco federal. En los casos en que no se hubiera señalado domicilio o el señalado no corresponda a la persona, la notificación se efectuará a través del buzón tributario.

Los bienes que pasen a propiedad del fisco federal conforme a este artículo, se transferirán al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes en términos de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público.

Particularmente, destaca el hecho de que los bienes que pasen a propiedad del fisco federal, por abandono de los interesados, pueden ser enajenados o donados a las instituciones asistenciales o de beneficencia, y también queda claro que la pérdida de los mismos obedecerá sólo a causas imputables al contribuyente o al adquirente de los mismos.

No obstante, los plazos para retirar los bienes del contribuyente admiten interrupción, de acuerdo con lo señalado por el artículo 196-B del CFF:

Artículo 196-B. Los plazos de abandono a que se refiere el artículo 196-A de este Código se interrumpirán:

I. Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda.

El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos de que se trata, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó.

II. Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

(Énfasis añadido.)

Como se puede apreciar, el legislador ha previsto diversos supuestos que dejan a salvo el patrimonio de los contribuyentes, y mediante esta última disposición se mantienen los Derechos Humanos de legalidad y de seguridad jurídica de los que deben de gozar.

En este tema queda demostrada la forma en que debe proceder la autoridad fiscal para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles. Por ejemplo, el contribuyente puede obtener los beneficios del pago diferido o en parcialidades previstos en el artículo 66 del CFF.

También puede sustituir las garantías fiscales que no se hubieren hecho exigibles, así como solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si se encuentra dentro de alguno de los casos señalados por los artículos 142 y 144 del propio CFF.

Lo anterior nos lleva a considerar que mientras el contribuyente pueda responder por sus obligaciones fiscales o, en su caso, las pueda impugnar, el procedimiento administrativo de ejecución sólo prosperará cuando se trate de créditos fiscales exigibles, siempre y cuando el afectado no realice el pago, o pretenda oponerse al mismo sin causa legal justificada.

Finalmente, la autoridad no puede proceder de manera arbitraria o ilegal, debido a los términos y requisitos establecidos en las disposiciones que se han comentado; por consiguiente, debe apreciarse, en lo fundamental, la salvaguarda de los Derechos Humanos de legalidad y de seguridad jurídica en favor de los contribuyentes, las cuales coexisten jurídicamente dentro del propio ejercicio de la facultad de cobro de las autoridades fiscales federales.

CAPÍTULO XIV

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO

1. DE LOS PROCEDIMIENTOS TANTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA COMO FISCAL

1.1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La debida interpretación de los conceptos regulados por el Código Fiscal de la Federación (CFF) necesariamente requiere del conocimiento de los conceptos propios y exclusivos de la materia, que dependen del sentido sugerido en las disposiciones jurídicas, tendentes a cumplir los requisitos de forma (contenido) y de tiempo (término y/o plazo), que la ley exige en la relación jurídica existente entre la autoridad y los contribuyentes.

Al interpretar las disposiciones fiscales de manera apropiada y mediante la práctica cotidiana, se identifican los supuestos que son de observancia general; esto es, los que obligan a las autoridades fiscales y los contribuyentes; y en seguida se podrán ubicar las disposiciones jurídicas que se refieren a las facultades regladas y las discrecionales de las autoridades fiscales y, en otros casos, las que regulan los derechos y las obligaciones de los contribuyentes.

Nuestro Sistema Jurídico Mexicano es eminentemente escrito, y aun cuando reconoce el desahogo de actuaciones orales, estas últimas son excepcionales y de cualquier forma quedarán insertas o consignadas en documentos oficiales; por ende, se mantiene la preponderancia impresa o escrita de las actuaciones legales, lo que explica que tanto en materia fiscal como administrativa, la comunicación entre la autoridad y el contribuyente será precisamente de forma escrita.

Entre los requisitos comunes podemos apreciar, a manera de ejemplo, que además de constar por escrito o en forma impresa, los actos de autoridad deberán ostentar la firma de quien los emite oficialmente. Asimismo, al particular se le exigirá que consigne su firma autógrafa o cuando así lo exijan las disposiciones fiscales, la Firma Electrónica Avanzada (FIEL) o firma autorizada legalmente, cuando presente cualquier escrito, promoción o declaración, dentro del cumplimiento de las obligaciones fiscales o con motivo del ejercicio del derecho de petición.

La firma, como requisito del emisor o autor de un documento oficial o de los particulares, es tan importante que su omisión produce la ilegalidad de los oficios o actos de autoridad, así como la ineficacia jurídica de las promociones o peticiones de los particulares, debido a que se entiende que la ausencia de este requisito acusa tanto la inexistencia de la voluntad como la posible responsabilidad del emisor, quien presuntamente suscribe un documento.

Cuando la omisión de este requisito se imputa a la autoridad fiscal, corresponde al particular el recurrir, impugnar o combatir formalmente su ilegalidad a través de los medios de defensa, porque sólo de esta manera puede reclamarse su ilegalidad y, en consecuencia, se pueda declarar, mediante resolución expresa, la revocación o la nulidad del acto de autoridad que no ostenta la firma autógrafa o autorizada en los medios ya señalados.

Inclusive cuando acusara una firma impresa o facsimilar, que indiscutiblemente carecen de valor jurídico o de eficacia jurídica, pero si el particular no lo recurre, impugna o combate formalmente, entonces el acto de autoridad quedará firme y su contenido será exigible a cargo del contribuyente que lo consintió, no obstante su ilegalidad, entendiendo por *consentimiento*, que en este caso el particular no hizo valer en el plazo y requisitos exigidos al efecto, los medios de defensa para demostrar la ilegalidad de cualquier acto de autoridad, o bien, que habiendo impugnado en medios de defensa el acto de autoridad, no hizo valer agravios contra esta deficiencia legal.

Lo anterior es para señalar que las resoluciones o actos de las autoridades que acusaran cualquier causa de ilegalidad no se destruyen o invalidan por su propio contenido, sino sólo cuando se combaten formalmente.

En otras palabras, los actos de las autoridades fiscales, una vez que han sido notificados y surten sus efectos legales, sólo pueden ser “destruidos” legalmente cuando los afectados por dichos actos o resoluciones hagan valer sus medios de defensa, ya que no se reconoce la suplencia de la queja en materia fiscal y administrativa.

Por otra parte, cuando se advierte la ausencia de la firma del particular o contribuyente en cualquier promoción o escrito petitorio, las autoridades fiscales o los Tribunales competentes, por su esencial importancia, podrán desechar de

plano o tener “por no presentada” la promoción o escrito del particular.

El requisito de la firma de la autoridad se establece en la fracción V del artículo 38 del CFF, y para el particular en el artículo 18 del mismo ordenamiento legal.

Esto es sólo una muestra del alcance que pueden tener los requisitos exigidos a las autoridades competentes y a los contribuyentes, para la eficacia jurídica y seguimiento de sus respectivas actuaciones en materia fiscal, lo que necesariamente amerita la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales que se relacionan con la forma y términos en que los particulares y las autoridades pueden o deben proceder.

2. DEL PROCESO, LAS NORMAS DE PROCEDIMIENTO Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Para ilustrar las condiciones más importantes de la interpretación del CFF y con el ánimo de presentar una referencia a las cuestiones procesales, y finalmente entrar a las características propias del procedimiento administrativo, haremos un análisis general, pero sucinto, de los siguientes conceptos:

a) Del Derecho Procesal Fiscal.

b) Del impulso o trámite procesal, mediante la aplicación de las normas de procedimiento.

c) Del recurso administrativo y la adopción de figuras procesales.

d) Del procedimiento administrativo de oficio y a petición de los contribuyentes.

e) De las facultades de las autoridades fiscales, diferencia de las facultades regladas y las discrecionales.

f) Del derecho de petición de los particulares, de la diferencia entre instancias y peticiones.

2.1. DEL DERECHO PROCESAL FISCAL

Los conceptos “procedimiento” y “proceso” han sido estudiados por la doctrina y por extraordinarios investigadores y juristas, verdaderos eruditos en la materia, como son, entre otros: Carnelutti, Calamandrei, Fairén Guillén, Véscovi, Mauro Cappelletti, Fix Zamudio, Allorio, Armienta Calderón, Arellano García, De Pina Milán, Alcalá Zamora y Castillo, Manresa y Navarro, Gómez Lara, Martínez Morales, Cuéllar Salas y, desde luego, Burgoa Orihuela, entre otros grandes pensadores del Derecho.

Hemos encontrado que invariablemente han enfocado sus apreciaciones en materia procesal al carácter eminentemente litigioso, debido a que refieren como elemento básico de la acción procesal, necesariamente, la presencia o existencia de una pretensión en disputa, es decir, de una controversia, en la que coinciden mayoritariamente en la intervención del Estado para estos fines, mediante la creación de los órganos de impartición de justicia, para definir el alcance de la ley pública y el fin constante del Derecho, que es la justicia.

El *proceso jurisdiccional* es definido, inicialmente, como la actuación de los órganos competentes de impartición de justicia y de aquellos medios de impugnación que, por sus características, se consideran medios de solución de controversias seguidas en forma de juicio, porque se tramitan y resuelven ante órganos o Tribunales que gozan de competencia para dirimir o resolver controversias, aun cuando puedan o no pertenecer o depender directamente del Poder Judicial, ya sea federal o local, sin que ello reste fuerza ni obligatoriedad a sus fallos, sentencias o resoluciones, particularmente cuando éstas adoptan firmeza, es decir, cuando ya son inapelables.

El órgano jurisdiccional que ejerce facultades de impartición de justicia y reconoce figuras procesales estrictamente aplicables a la causa por la que debe emitir resolución o sentencia, definitivamente realiza una función materialmente de tipo “componedor de las controversias”, según las funciones que le han sido atribuidas para esos fines, limitado sólo a su competencia por materia con relación a la especialidad de Derecho a la que corresponde, sea Civil, Administrativa, Penal, Laboral, etc., que se define técnicamente como *competencia material*, y por el área territorial asignada para resolver los asuntos a su cargo o su *competencia* o *jurisdicción territorial*.

La definición de la competencia material y la territorial lleva implícito el reconocimiento de “la reserva de los medios de control constitucional”, que es exclusivo del Poder Judicial de la Federación (PJF), pues los demás órganos de impartición de justicia estarán fuera de dicha competencia de orden constitucional.

Así, el *proceso jurisdiccional* se considera como la facultad de resolver controversias propias de todo órgano de impartición de justicia, creado por el Estado, que mediante estos presupuestos hace suya por cuestiones de orden público e interés social, la función de resolver las controversias y ejercer la facultad sancionadora de las leyes, con lo que a su vez prohíbe la autojusticia, autodefensa o autotutela de los particulares entre sí, cuando no acuden a figuras jurídicas autorizadas por los legisladores, y que en nuestro sistema constitucional se regula en los amplios términos previstos por el artículo 17 de la Carta Magna, precisamente para evitar acciones anárquicas o actos considerados primitivos y ajenos al Estado de Derecho.

Por lo mismo, cuando nos referimos al proceso jurisdiccional nos ubicamos en el origen o naturaleza específica de la controversia, y en la rama del Derecho a la que corresponde el caso que le dio origen, que conlleva el derecho de acción, el de defensa y el de excepción, todo ello regulado legislativamente y que pueden hacer valer las partes en conflicto en igualdad de circunstancias (relativo al principio de equidad procesal), que al no poder resolver sus pretensiones por falta de acuerdos entre ellas mismas, se ven obligadas a acudir ante los Tribunales, jueces o cualquier órgano competente de impartición de justicia, siempre que sean competentes en la materia de que se trate, independientemente de su denominación e incluso de su dependencia o autonomía del Poder Judicial, ya sea federal o local, lo que se conoce

como competencia por grado o jerarquía competencial.

Lo anterior, entendiendo que sólo de manera *heterocompositiva,* es decir, mediante la intervención de "terceros" en su calidad de órganos de impartición de justicia, se puede resolver el diferendo de los inconformes hasta que se pronuncie la resolución o sentencia final, en grado de cosa juzgada, cuya conclusión otorgará la razón jurídica sólo a una de las partes, excepto cuando a ninguna de ellas asista la razón legal, o bien, cuando recíprocamente existan derechos exigibles y sancionados para ambas partes contendientes, según sea decidido de manera expresa en la resolución o sentencia definitiva de que se trate, en la inteligencia de que estos dos últimos supuestos pueden presentarse en casos muy excepcionales, pero sí son previsibles.

El litigio, entonces, representa ante el juzgador o Tribunales competentes un verdadero conflicto de intereses, que tiene, sin duda, trascendencia jurídica, cuya disputa surge de una pretensión de quien hace el reclamo y de la contraparte que exhibe una oposición o resistencia a la pretensión del primero; pero es válido considerar que la esencia del proceso que lo impulsa y lo lleva a producir las funciones del juzgador es atribuida a la causa que lo provoca y da cauce al litigio y la función juzgadora.

Por ende, la presentación de la controversia ante un órgano resolutor de conflictos, en los medios heterocompositivos, dará origen al "proceso" de carácter judicial, cuando pertenezca al Poder Judicial o un proceso jurisdiccional ante un órgano que no necesariamente pertenezca al poder citado, pero sí que esté dotado de facultades legales para resolver una controversia seguida en forma de juicio, según la subclasificación que propone la escuela del Procesalismo Científico, la cual reconoce el término de "competencia jurisdiccional" para efectos procesales, en igualdad de condiciones que el proceso judicial, puesto que su diferencia estriba sólo en la calidad del órgano juzgador, no así respecto de las características del proceso y las facultades o competencia para dirimir controversias, cuando se pronuncie la resolución o sentencia que concluya la instancia procesal de que se trate.

El proceso se va integrando al avanzar o cumplirse las etapas que lo conforman, respetando Derechos Humanos de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, y en condiciones de igualdad o equidad procesal en favor de las partes en contienda.

De tal suerte que se decidirá en la primera etapa procesal, por ejemplo, sobre la admisión y la procedencia de la demanda de que se trate, y así sucesivamente el emplazamiento a la parte demandada, al ofrecimiento y desahogo de pruebas, alegatos y cierre de instrucción, y la etapa de emisión de la resolución o sentencia respectiva, la cual deberá analizar "la congruencia externa", que corresponde a los puntos litigiosos o de controversia planteados por las partes para, finalmente, decidir el sentido del fallo que se emita, el que a su vez, deberá ser congruente con sus propias consideraciones y los puntos concluyentes o resolutivos que deben consignarse en el fallo o sentencia que emitan, lo que se conoce como "congruencia interna de la sentencia".

Durante el impulso y seguimiento de las etapas del proceso litigioso, las partes presentarán sus acciones jurídicas, defensas y excepciones, como se ha precisado, en igualdad de circunstancias y de oportunidades procesales, en donde pueden hacer valer los recursos procesales y los incidentes de previo y especial pronunciamiento que permitan las leyes de la materia de que se trate, que pueden surgir como medios de definición procesal de las incidencias o eventos casuísticos, que ameritan estudio previo y, en su caso, según sus características e importancia o trascendencia, pueden interrumpir el proceso, precisamente para evitar que alguna de las partes pueda quedar sin defensa, o bien, su propósito puede estar orientado a lograr un resultado que evite riesgos futuros respecto de la competencia del órgano encargado de dilucidar o resolver las causas o cuestiones que originaron el conflicto respectivo y, por supuesto, que no exista riesgo sobre la eficacia del fallo o sentencia que pronuncie el órgano de impartición de justicia.

En cada una de las etapas a través de las cuales se sigue la progresividad del proceso están presentes las disposiciones que rigen la forma de impulsar el procedimiento. Éstas son denominadas "normas de procedimiento", que tienden a regir o establecer los requisitos de tiempo y forma que serán, a su vez, elementos de integración de las figuras procesales, de modo que los procedimientos seguidos al tenor de un ordenamiento que los regula estarán dirigiendo la actuación de las partes del litigio, incluyendo las que corren por cuenta del órgano encargado de resolver el conflicto o controversia, para dar seguimiento y progresividad al proceso litigioso y, finalmente, poder resolverlo conforme a Derecho.

Lo anterior indica que el proceso reconoce la presencia de normas de procedimiento con las que se da inicio y progresividad a las figuras y sus respectivas etapas procesales, y se entiende que ese impulso o seguimiento que satisface las normas establecidas al efecto es acorde con las disposiciones o preceptos jurídicos que establecen los requisitos de forma y los términos o plazos que las partes deben satisfacer o colmar, desde que se pretende iniciar o ejercer una acción, y dar seguimiento legal a las etapas del juicio o proceso de que se trate, frente a la parte contraria, quien, a su vez, cumpliendo los requisitos de las normas procedimentales respectivas, puede hacer valer excepciones o defensas.

Por tanto, el enjuiciamiento o proceso debe ceñirse a la sustanciación de "los procedimientos", que no es otra cosa sino la satisfacción o cumplimiento de los requisitos legales y los plazos establecidos para la tramitación de las actuaciones de las partes y, en su caso, de la emisión de los acuerdos de trámite que deben pronunciarse por el juzgador, en atención a las mismas actuaciones impulsadas por los contendientes, que van conformando cada etapa procesal.

Las "actuaciones" de las partes en conflicto y los acuerdos o proveídos del órgano resolutor se integran en calidad de "autos" al expediente respectivo.

Por consiguiente, en la medida en que se van desarrollando las etapas procesales, se irán incorporado aspectos relativos al seguimiento procedimental y ello dará forma y definición a las figuras, incidentes y recursos procesales, lo que indica una interrelación entre los supuestos procesales y el respectivo procedimiento que se instruye por parte del órgano de impartición de justicia, mediante acuerdos, proveídos y los "plazos o términos" generalmente de carácter perentorios (plazos o términos que, una vez concedidos, provocan que los derechos y acciones de las partes perezcan o concluyan de manera irreversible y sin oportunidad de ser subsanados en actuaciones futuras), para que nada impida la continuidad, conformación y sustanciación del proceso, hasta colocar el asunto en condiciones de pronunciar la sentencia o resolución respectiva.

La característica especial del Derecho Procesal no se limita a considerar que se trata de medios de solución de conflictos de tipo heterocompositivo, en los que intervienen terceros ajenos a la controversia y que están facultados legalmente para resolver las controversias, sino que debe entenderse que los heterocomponedores necesariamente son conocedores del litigio y del Derecho Procesal, que el Estado crea y los provee de los recursos materiales y humanos necesarios para la eficiente solución de las controversias que deban dirimir, de manera pronta o expedita, pero sobre todo de pronunciamiento imparcial.

Y respecto de las partes en conflicto, hay que mencionar que pueden presentarse controversias entre particulares, entre particulares y las autoridades, e incluso sólo entre autoridades; y que, en cualquier caso, el órgano encargado de la solución de la controversia deberá emitir su decisión de manera pronta, imparcial y expedita.

Así, para asegurar su imparcialidad se exige que dichos órganos de impartición de justicia sean absolutamente ajenos a los intereses de las partes involucradas en el diferendo; es decir, no deben existir vínculos entre la parte juzgadora y alguna de las partes que pugnan en la contienda litigiosa.

En las materias tanto fiscal como administrativa, la solución heterocompositiva de controversias surgidas entre las autoridades fiscales o administrativas y los contribuyentes o administrados está relacionada con el Juicio Contencioso Administrativo, el cual se ventila ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), cuyas sentencias pueden ser impugnadas por los particulares en el juicio de amparo directo o mediante el recurso de revisión que hagan valer las autoridades ante los Tribunales Colegiados de Circuito, considerados como instancias de impugnación en las vías ordinarias de defensa que siguen el curso del *principio de definitividad*, el cual consiste en agotar todos los medios ordinarios de defensa antes de intentar el juicio de amparo directo o el recurso de revisión.

Como medios extraordinarios, es decir, excepcionales, se encuentra el *amparo indirecto* y el *recurso de revisión* cuando se trate de actos legislativos o de actos contra los que no se prevean medios ordinarios de defensa, e inclusive cuando se prohíba expresamente la posibilidad de agotar dichos medios de defensa y aquellos otros supuestos que puedan dejar sin defensa a los particulares, violen sus Derechos Humanos protegidos o tutelados por la constitución.

Asimismo, es oportuno señalar que generalmente se cuestiona si es correcto hablar del Derecho Procesal Fiscal o del Derecho Procedimental Fiscal, lo cual resulta un poco más complejo si comprobamos que "lo procesal" y "lo procedimental" llegan a complementarse tan íntimamente que se confunden en la práctica cotidiana e incluso han sido objeto de criterios totalmente encontrados, que provocan imprecisión o abstracción, a tal grado que se llega a usar indistintamente la referencia "al proceso" o "al procedimiento", sin que por ello exista realmente una consecuencia que afecte la connotación ni el desarrollo del proceso, o bien, del procedimiento litigioso, pues basados en el uso y la costumbre, los litigantes y los órganos resolutores no le conceden mayor importancia a la denominación que se utilice en alguna promoción formal o incluso en cualquier discurso en el que se haga señalamiento o referencia a cualquiera de estos conceptos, en virtud de que suponen un carácter común que usualmente permite entender o aceptar a qué se refieren los exponentes.

Lo anterior ocurre de forma casi inconsciente cuando se les otorga igual connotación, es decir, el mismo sentido, significado y/o alcance, sin apreciar los caracteres y propiedades que cada concepto puede tener de manera sustantiva o adjetiva, que de hecho los podrían individualizar entre sí.

Aunque no existe trascendencia en ello, si partimos en estricto sentido de las propiedades eminentemente jurídicas que corresponden a cada caso, nos encontraríamos con la necesidad de distinguir un proceso de los procedimientos sujetos a la observancia y cumplimiento de las "normas procedimentales" que se siguen para impulsar o dar seguimiento a cada etapa procesal, hasta su conclusión respectiva, que se materializa con la emisión de un fallo que resuelve la controversia.

2.2. DEL PROCESO JUDICIAL O JURISDICCIONAL Y DEL PROCEDIMIENTO

Proceso. En sentido amplio, este concepto indica la sujeción de las partes en controversia a la decisión del órgano competente de impartición de justicia, para la solución o composición del conflicto.

Por su connotación propia, el *proceso* se definiría como la forma de "alcanzar o avanzar" hacia una solución de la causa de controversia, mediante la intervención de un órgano de impartición de justicia creado por el Estado.

Dentro del procesalismo científico se hablaba del "proceso jurisdiccional", en el que se reconoce la intervención del Estado para crear los órganos "competentes" material y territorialmente para intervenir y resolver los litigios de las partes en contienda.

La combinación de los conceptos "proceso" y "jurisdiccional" le otorga mayor flexibilidad a la terminología exacta, debido a que la sujeción al proceso o litigio se debe dar en el ámbito de "competencia" o "jurisdicción procesal", sin depender forzosamente del carácter propiamente judicial, sino más bien del órgano de impartición de justicia creado

para dirimir en una materia específica de Derecho, que sigue alguna cuestión controvertible o impugnable. La *jurisdicción procesal* efectivamente comprenderá la competencia especial para resolver un litigio, tanto en la materia del Derecho a la que corresponda, como de su ámbito territorial.

La jurisdicción, en sentido amplio (*lato*), correspondería al campo competencial de cualquier órgano de gobierno, siempre que comprenda las facultades propias de la entidad a la que pertenezca, incluso de cualquiera de los Poderes de la Unión (Ejecutivo, Legislativo o Judicial), al igual que ocurre en el caso de la jurisdicción de los órganos del gobierno local, siempre que corresponda a las funciones que ejerce cada entidad gubernamental en el ejercicio de sus propias potestades o facultades.

Por eso, el proceso jurisdiccional o la jurisdicción procesal corresponderán invariablemente a un heterocomponedor creado por el Estado, para resolver controversias en determinada materia y territorio.

El proceso jurisdiccional, en principio, correspondería a los órganos de impartición de justicia que no necesariamente dependan orgánicamente del Poder Judicial, pero su connotación general incluye la posibilidad del órgano de impartición de justicia para intervenir, decidir y/o resolver un litigio o controversia, y por este motivo, comprende a los órganos dependientes del Poder Judicial, como a los que no dependen de dicho poder, según el criterio adoptado por la ya citada escuela del Procesalismo Científico.

Por lo mismo, el proceso judicial, como el jurisdiccional, únicamente se distinguirán en función de su "dependencia" o "autonomía" del órgano de impartición de justicia, como se ha dicho, con relación al Poder Judicial, pero sin duda el proceso que se deba seguir será igual en relación con las etapas, figuras y conceptos procesales y, desde luego, estarán sujetos a la aplicación y observancia de las normas jurídicas que rijan el procedimiento de que se trate y su finalidad será la de resolver controversias.

2.3. DEL IMPULSO O TRÁMITE PROCESAL MEDIANTE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE PROCEDIMIENTO

Las disposiciones que regulan el procedimiento, en leyes o Códigos específicos, se entenderán como normas de procedimiento que regulan la forma de impulsar las etapas procesales, ya sean judiciales o jurisdiccionales.

El perfeccionamiento de la acción por la que se impulsa o se excita una instancia procesal puede depender de dos elementos básicos: el primero sería el relativo al *turno*, que consiste en que las causas litigiosas pueden ser asignadas por razón de turno a un determinado juzgador o Tribunal, que se designa internamente en orden de ingreso de los asuntos y por el propio órgano de impartición de justicia, que incluye la definición de competencia por materia y/o territorio.

Por otra parte, el segundo elemento, que es otro presupuesto para corregir la procedencia de una acción legal, es la *prevención*, la cual consiste en dar oportunidad a las partes actoras o demandantes y, a las demandadas, a subsanar errores, omisiones o defectos que podrían provocar la improcedencia de la acción, de la defensa o por la ausencia de elementos probatorios que, de corregirse, se dice, que se siguieron los cauces sugeridos por mandato legal y por conducto del juzgador, so pena, en caso de omisión, de poner en riesgo la procedencia de una demanda o de la contestación, o tener por no presentadas las pruebas requeridas o parte de ellas, lo que finalmente será responsabilidad del promovente, apercibido éste para realizar las correcciones respectivas y que sabe además las consecuencias en caso de no atender dicho apercibimiento.

Por ende, las *etapas procesales* son el resultado del impulso de las acciones seguidas por las partes que intervienen en el litigio y se sujetarán a las normas de procedimiento exigidas en la ley de la materia, desde el inicio o excitativa de la acción procesal para hacer intervenir al órgano competente de impartición de justicia, y cada una de las acciones que deban realizar tanto la parte juzgadora, así como las partes en el litigio, hasta colocar el asunto en condiciones de emitir resolución o sentencia.

Es así como podríamos señalar que *el proceso* comprenderá figuras jurídicas y etapas procesales, mientras que el impulso de dicha etapa se realizará por medio de los procedimientos exigidos por las normas que los regulan (*normas procedimentales*) y que deben observar, cumplir y atender cuidadosa y puntualmente las partes en controversia, que deberán actuar conducidas por la instrucción que al efecto vaya pronunciando o regulando el órgano competente de impartición de justicia, el cual, a su vez, se sujeta a las normas de procedimiento que rigen la respectiva instrucción procesal, que le permitirá finalmente avanzar en las etapas procesales hasta la emisión de la sentencia y su respectiva notificación.

En este punto es necesario recordar que el proceso formalmente se reconoce como un medio de composición porque siempre tendrá el carácter propio de los medios de solución de conflictos que se llevan a cabo en vías heterocompositivas, en los que intervienen "terceros ajenos a las causas que originaron la controversia", y que al resolver el litigio deben "actuar con autonomía e imparcialidad, frente a los intereses de las partes en conflicto", que pueden ser atribuidos o expuestos formalmente ante un juzgador, o ante un Tribunal competente y, en general, por conducto de los órganos resolutores dotados de competencia, que estarán sujetos al orden jurídico previsto en cada especialidad o materia del Derecho, pero en todos los casos se puede considerar que se trata de "procesos", en función de sus características, propiedades y figuras eminentemente procesales, aun cuando las disposiciones aplicables a cada materia o especialidad no los denominen de esa manera.

Lo anterior, porque es razonable aceptar que el contenido o la esencia de todo proceso es un litigio; su finalidad es la de solucionarlo; intervienen para tal propósito un juzgador, Tribunal o cualquier órgano jurisdiccionalmente competente, en los que dos o más partes están colocadas frente a intereses contrapuestos, que acuden a una

organización de jerarquías y competencias, dentro de una pirámide de superioridades entre los mismos órganos de impartición de justicia, que actuarán en diferentes instancias en razón de jerarquías, es decir, por cuestiones de "grado", dentro del mismo esquema de competencias, de acuerdo con la materia y al territorio.

Derivado de lo recién citado, se provoca una secuencia entendida como *impulso y seguimiento de etapas procesales*, las cuales estarán presentes desde el inicio y hasta la conclusión definitiva del caso, conforme se vayan agotando las respectivas instancias procesales, desde el heterocomponedor primario hasta el Máximo Tribunal que emita el fallo definitivo.

Su impulso nace del principio general de acción, de impugnación o de defensa, de excusas y excepciones, todas las cuales se promueven bajo requisitos procedimentales, además de la presencia de figuras y recursos procesales, así como de eventos "incidentales" inherentes al proceso, hasta permitir que el asunto se coloque en condiciones de pronunciar la resolución o sentencia de fondo de la controversia que, de superar las instancias de impugnación ante los órganos de alzada, adoptará finalmente el carácter de cosa juzgada.

En esta unidad procesal se dice que la causa de impulso es, en su origen, la *proposición de intereses encontrados*, que permitirán establecer la *litis*, consistente en los puntos concretos de las controvertidas pretensiones de las partes, es decir, del actor y del demandado; éstas suponen un derecho o pretensión "incompatible" (porque hay una pretensión rechazada o resistida entre dichas partes) que corresponde resolver al heterocomponedor.

El proceso jurisdiccional resulta ser *dinámico, transitorio, progresivo y concluyente* debido a la relación jurídicamente creada entre las partes y el órgano juzgador.

Queda claro que en el proceso litigioso intervienen esencialmente las partes interesadas de la contienda y la parte juzgadora, pero también pueden participar los "terceros" que de alguna manera se involucran o forman parte del seguimiento, progresividad o desahogo de elementos probatorios, que auxilian al juzgador o a las partes, como es el caso de los secretarios y actuarios del juzgador, así como abogados, testigos, peritos y otros, que en su conjunto forman parte de una relación jurídico procesal, misma que se desarrolla integralmente en la primera instancia procesal.

Los posteriores medios de impugnación ante los Tribunales de alzada sólo revisarán lo actuado en el juicio inicial y decidirán sobre la perfección o imperfección del fallo o resolución, atendiendo las causas de pedir o litigiosas que corresponden a la congruencia externa; asimismo, con respecto a los considerandos y resultandos de la propia sentencia o fallo de que se trate, que permiten analizar la congruencia interna, propia del fallo o resolución, cuyo contenido es el que se somete a la revisión de los Tribunales de alzada, ya sea en apelación, si procede ésta, o en su defecto, mediante el amparo directo o el recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito o el Máximo Tribunal, según las características del caso.

Cada proceso jurisdiccional se colma totalmente dentro de la instancia a la que corresponde, pero el *proceso integral* es el que se conforma de las instancias heterocompositivas de origen y la fase o instancia concluyente, cuando llegue el momento en que ya no se admita ningún medio de impugnación ulterior a la resolución final; por lo mismo, adopta finalmente el carácter de *cosa juzgada.*

Es pertinente advertir que no es lo mismo "la etapa procesal" que "la instancia procesal", puesto que la primera corresponde a una parte del proceso que se sigue en un litigio y, específicamente, ante el mismo órgano jurisdiccional competente; mientras que la segunda atañe al "grado" en el que se encuentra el litigio o controversia, que puede ser ante el Tribunal de origen, el de apelación y, en su caso, el de amparo o revisión definitiva.

Las etapas procesales, por tanto, se referirán a los estados o momentos procesales en los que se va desarrollando un proceso, como son: la admisión de la demanda; el emplazamiento de las partes llamadas al juicio, para que presenten su contestación; la de contestación de la demanda y su respectiva notificación a la parte demandante; además, en su caso, la de ampliación de la demanda y contestación de la ampliación de la demanda; la etapa de recursos procesales relacionados con la aceptación o desechamiento de la demanda; de la contestación o de las pruebas que se impugnan mediante el recurso de reclamación; de la admisión de los incidentes de previo y especial pronunciamiento hasta su resolución; la del periodo de desahogo de pruebas; la del periodo de expresión de alegatos; el cierre de instrucción del proceso y, desde luego, la de emisión y notificación de la sentencia.

Las "figuras procesales" no son lo mismo que las "etapas procesales" porque las primeras corresponden al nombre técnico-jurídico que se dé a cada supuesto de la relación jurídico-procesal, como puede ser el nombre de las partes y terceros relacionados con el proceso, sea demandante o actor, demandado, tercero interesado, tercero perjudicado, testigo, perito, abogado, autorizado, secretario de despacho, secretario de estudio y cuenta, juzgador, Tribunal, etcétera.

Además, la figura procesal también puede considerarse como "el supuesto jurídico o concepto típico procesal", que se atribuye a cada circunstancia que se presente en un proceso, como lo es: el acuerdo de admisión; la prevención; la instrucción; el desahogo de la prevención; el emplazamiento a los demandados o terceros interesados o afectados; audiencias de ley o de desahogo de pruebas; cierre de instrucción; incidentes; recursos procesales; desechamiento; sobreseimiento; resolución o acuerdo que tiene por no presentada la demanda o una promoción; desistimiento de la instancia, de la acción o de la demanda; acumulación de autos; conexidad; remisión de autos; requerimientos; exhortos; preclusión; caducidad procesal; sentencia interlocutoria o definitiva; entre otros.

De la sentencia es importante comentar que se le da el nombre de *sentencia interlocutoria* a la que se emite "entre locuciones", esto es, durante el desarrollo del proceso, como puede ser al resolver un incidente o un recurso procesal, que efectivamente se decide en el transcurso del proceso, cuya característica es que se resuelven recursos procesales o acciones incidentales, pero no resuelven la controversia principal del litigio; mientras que la sentencia denominada "de

fondo" es la que sí se ocupa de resolver propiamente la causa o causas principales de la controversia sometida a la decisión del órgano de impartición de justicia.

Existe también el impulso de las actuaciones de las partes, desde la excitativa o demanda de inicio, el impulso o seguimiento de cada etapa procesal, hasta la emisión de la resolución o sentencia, pero se exige a las partes que satisfagan los requisitos establecidos en las normas que rigen el procedimiento, los cuales deberán cumplirse satisfactoriamente, en tiempo y forma.

El incumplimiento de los requisitos acarrea efectos que pueden ser fatales, como por ejemplo, en el caso en que se declare la *preclusión de un derecho,* es decir, la pérdida del derecho por omisión, inactividad o silencio del actor o del demandado, incluso, dentro del término concedido por la ley o el plazo señalado por el juzgador en alguna prevención para subsanar irregularidades u omisiones, el cual no podrá hacerse valer o desahogarse fuera del plazo otorgado al efecto.

La preclusión de un derecho, por consumirse el plazo que se tenía para ejercerlo, impide a la parte afectada que pueda expresar o manifestar lo que a su derecho convenga, precisamente porque no lo hizo dentro del plazo o término perentorio para realizarlo e incorporarlo a sus actuaciones; por ello, cuando la ley lo exige, se hace un puntual "apercibimiento" (advertencia legal de cumplir lo requerido por el juzgador o Tribunal respectivo de perder el derecho que se concede temporalmente y de forma procedimental o procesal) en caso de no atender lo instruido o requerido para el seguimiento del proceso litigioso de que se trate.

Situación similar ocurre cuando opera la *caducidad procesal* en la que, debido a la inactividad de las partes durante el plazo fijado por la ley de la materia, se advierta el abandono del litigio, en cuyo caso se decretará la caducidad procesal, quedando sin efectos lo actuado en la instancia en que se encontraba el juicio abandonado, subsistiendo en ese caso la resolución o sentencia del Tribunal inferior o del acto de autoridad reclamado, como si no hubiese sido materia de impugnación en una instancia de defensa, o bien, de alzada.

La suma de las anteriores consideraciones nos permiten apreciar que, desde el punto de vista jurídico, el litigio siempre forma parte de una instancia procesal de carácter heterocompositivo en la que podremos ubicar a todos los órganos de impartición de justicia dotados de facultades para ello, independientemente de que pertenezcan o no al Poder Judicial, ya sea de la Federación o de una entidad federativa, siempre que sus decisiones se produzcan observando las figuras y etapas procesales, y el sentido de sus resoluciones o sentencias se apeguen a las disposiciones legales aplicables al caso, incluso, para cuando adopten firmeza, exijan obligatoriedad y observancia y, en su oportunidad o por necesidad, cuando exista rebeldía o contumacia del obligado a cumplir el fallo, deban ejercerse los mecanismos legales para hacer cumplir sus resoluciones a sus destinatarios, así sea de oficio o a petición de parte.

2.4. INSTANCIAS DE IMPUGNACIÓN

Dentro del esquema procesal se reconoce también el principio de impugnación de las sentencias, que podremos entender como instancias ulteriores o posteriores al proceso inicial y la sentencia primigenia, cuando esta última sea objeto de revisión en instancias que se hacen valer ante Tribunales o juzgadores de alzada, llamados así por razón de "grado", es decir, porque son superiores en jerarquía y competencia para analizar o revisar las sentencias susceptibles de apelación o, en su caso, de definición en el seno del juicio de garantías.

Generalmente, la posibilidad de impugnar una sentencia se apoya en las reglas de la lógica y de la legalidad, así como en el principio de igualdad de los sujetos ante la ley y, por supuesto, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Esto nos lleva a la observancia de los elementos de congruencia interna y externa que debe contener la resolución final que se pronuncie en forma definitiva e inapelable.

Por cuanto a las características del proceso, las reglas generales nos ubicarían en conceptos relativos a la materia, el territorio, el grado y, en ciertas especificaciones, en relación con la cuantía o importancia del asunto.

En el primero y segundo casos, es decir, la materia y el territorio, estaríamos definiendo la competencia del órgano de impartición de justicia para resolver la controversia, de modo que la cuestión simplemente se reduce a acudir ante los órganos competentes de impartición de justicia que están creados y dotados de facultades para dirimir las contiendas que correspondan a su competencia jurisdiccional, que a su vez pueden ser definidas como *objetivas* y *subjetivas*. Las objetivas, referidas al órgano competente en la materia de Derecho a la que corresponde la controversia y su ámbito territorial, y las subjetivas, referidas a su titular y a las personas que actúan en ejercicio de las funciones propias del órgano al que están representando, en el ejercicio de esta potestad resolutora de controversias.

La competencia de grado corresponderá a la pirámide que exista en la misma materia y jurisdicción, que tiene un carácter ascendente entre el Tribunal o juzgador de origen y los Tribunales jerárquicamente superiores, que están facultados a revisar en la misma materia y dentro de la circunscripción territorial respectiva el contenido de las sentencias dictadas por Tribunales inferiores, que paralelamente se colocan en los supuestos del *principio de definitividad*, el cual consiste en agotar las instancias ordinarias de impugnación de las resoluciones, antes de acudir al juicio de garantías, en este caso, mediante el amparo directo, propio de las facultades exclusivas, definitivas e inapelables de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito y, en casos muy particulares, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), cuando deba actuar en Pleno o lo haga a través de sus salas, cuya integración se conforma por los propios ministros del Máximo Tribunal de justicia de la nación.

La cuantía o importancia del negocio puede definirse desde el origen de la controversia para determinar la competencia del juzgador primario; pero también la importancia, trascendencia y excepcionalmente la cuantía de un

asunto pueden ser objeto de análisis ante la SCJN, para establecer si debe resolver un asunto con esas características el Pleno o las salas de nuestro Máximo Tribunal o, en su caso, deben resolverlo directamente los Tribunales Colegiados de Circuito.

Por otra parte, la fijación de la *litis* es determinable en el seno del órgano resolutor de primera instancia, cuando sea de carácter heterocompositivo, y consiste en el planteamiento de las pretensiones de la parte actora y las defensas y excepciones de la parte demandada, cuya importancia reside en que, una vez que han sido fijados dichos puntos de controversia entre las partes que contienden, no existirá posibilidad de incorporar en fecha posterior argumentos novedosos o pruebas no exhibidas al inicio de la contienda o en la audiencia fijada para esos propósitos, salvo el caso de las pruebas surgidas durante el transcurso del proceso y que, relacionadas con el asunto en controversia, deban ser consideradas y aceptadas en el juicio por ser *supervenientes*, es decir, nacieron a la vida jurídica ya iniciado el proceso, pero en un momento oportuno para ofrecerlas y exhibirlas al juzgador primario; no así, como ya se precisó, las pruebas que ya existían y no fueron aportadas oportunamente ni mucho menos frente a medios ulteriores de impugnación del fallo inicial dictado por el juzgador de origen.

Efectivamente, la fijación de la *litis* en el juicio primario impedirá a las partes modificar sus respectivos agravios fuera de los momentos procesales concedidos para ello, pues el solo hecho de no haberlos planteado desde el origen, es decir, en la primera instancia heterocompositiva, evitará que la *litis* sea modificada en tiempo posterior y, sobre todo, no se admitirían modificaciones o conceptos novedosos en las instancias de impugnación ulteriores o de alzada, debido a que cualquiera de las partes quedaría sin defensa, y el juzgador no podría haber tenido en cuenta argumentos de Derecho que no le fueron planteados oportunamente por las partes, por lo que no hay posibilidad de algún pronunciamiento resolutor y, por el mismo motivo, como se ha dicho, ningún otro Tribunal de impugnación en la alzada podría aceptar cuestiones inexistentes en el juicio inicial, que obviamente no fueron objeto del fallo o sentencia de origen, por lo que la apelación o revisión de dicho fallo se limitará a las cuestiones efectivamente planteadas, que serán las mismas que el *ad quem* o Tribunal de alzada podrá ser requerido para revisar.

Es válido considerar que "no existe fijación de la *litis* antes de acudir a un medio de solución de controversias de carácter heterocompositivo", no obstante que con antelación se hubiere intentado un medio de impugnación autocompositivo, como podría ser el caso de los recursos administrativos previstos en materia fiscal.

Por consiguiente, el momento correcto y oportuno para aumentar o enriquecer los agravios y pruebas es en la primera instancia procesal o heterocompositiva porque hasta entonces se inicia el verdadero litigio, precisamente ante el juzgador o Tribunal competente, ante quien las partes en controversia fijarán la *litis* a resolver.

Para ilustrar lo anterior, supongamos que inicialmente se hace valer un medio de impugnación "autocompositivo", consistente en el recurso administrativo de revocación; éste será considerado como primera instancia de defensa, pero, por otro lado, la primera instancia heterocompositiva será la que se presente en el juicio fiscal ante el TFJA, que se puede hacer valer contra la resolución dictada al resolver el recurso.

Desde luego no pretendo confundir con la idea de que se trata de dos primeras instancias, sería incorrecto, puesto que definitivamente la primera instancia de defensa referida en este caso fue el recurso de revocación, y la segunda instancia será el juicio fiscal; pero sí quisiera establecer que únicamente para efectos de fijar la *litis*, la instancia en la que se origina o se fija será el juicio fiscal y no el recurso administrativo, pues las partes, al acudir a juicio fiscal, contienden ante un heterocomponedor, a quien exponen las causas de pedir y/o pretensiones de la parte actora y, por su parte, la defensa y excepciones del demandado, que son los puntos de divergencia en los que surge o se fija la *litis*.

En otras palabras, se refiere a los argumentos de actor y demandado que, como en un golpe de espadas que se encuentran o cruzan en un punto específico, chocan o "se golpean" en el proceso; ese punto específico en el que se encuentran en disputa los argumentos de las partes se entiende como el punto litigioso o *litis*, que se definirá por cada argumento de derecho en controversia.

Con lo anterior, debe quedar en claro que en el recurso de revocación no hay fijación de *litis*, puesto que las partes actúan en vía autocompositiva; es decir, la autoridad administrativa y el contribuyente intentan la composición de la controversia "al revisarse" la legalidad del acto recurrido.

En consecuencia, cuando los contribuyentes no obtienen resolución favorable en la instancia administrativa de revocación, se puede decir que no existió composición o solución de la controversia, lo que permitirá al afectado acudir al juicio fiscal, y en este momento quedará en libertad de abundar sus agravios y de expresar cuestiones no planteadas en el recurso administrativo para fijar sus pretensiones o causas de pedir, como lo señala expresamente el artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), en la inteligencia de que la autoridad, al contestar la demanda, podrá plenamente defender los intereses legales que representa sin que ninguna de las partes quede en desventaja o indefensión porque hasta este momento es cuando en realidad se estará fijando la controversia, es decir, la *litis*, que será la causa o causas que habrá de dirimir el heterocomponedor, subsistiendo así la igualdad procesal entre las partes del litigio.

Otra excepción a la fijación de la *litis*, que permite corregir la defensa, incluso de manera oficiosa, se dará en las materias en las que se permite la suplencia de la queja o de la defensa, como ocurre en las materias penal, agraria y laboral, debido a las cuestiones de orden público e interés social que obligan a los propios órganos de impartición de justicia a tutelar en beneficio de los "desprotegidos", pues en estas materias se reconoce el riesgo de desigualdad o inequidad procesal, por los sujetos a los que se protege o tutela procesalmente, por su situación económica o su condición cultural o cualquier otro aspecto que indique desventaja procesal del presunto responsable penal, ya sea de los campesinos, agricultores o de los trabajadores, respectivamente.

Y finalmente, la suplencia de la queja puede darse en cualquier materia cuando exista jurisprudencia aplicable al caso de que se trate, aun cuando no hubiere sido planteado expresa o correctamente un agravio, y en aquellos casos en los que se aprecie que la cita de una disposición fue inexacta, cuando se advierta el verdadero sentido de las causas de pedir y se adecuen a la figura o institución jurídica que les aplique mediante el beneficio de la suplencia de la queja para resolver la cuestión efectivamente planteada y alcanzar el más noble de los propósitos del Derecho y la impartición de justicia, que consiste en alcanzar la *verdad legal* para conceder la razón a quien le asiste, por ser el propósito fundamental de nuestro Estado de Derecho.

Por ello, la instancia de defensa de los particulares, como sus acciones y excepciones, pueden hacerse valer en forma ordenada, del órgano inferior al Tribunal Máximo, de acuerdo con la jerarquía en que las disposiciones legales establecen los grados de impartición de justicia, lo cual comprendería desde el órgano resolutor, que puede conocer de la excitación "primaria o inicial" de la causa de controversia, hasta la última posibilidad de que un Tribunal Supremo decida el sentido final de una resolución o sentencia, con el carácter de *cosa juzgada* o verdad legal inapelable.

2.5. DEL RECURSO ADMINISTRATIVO Y LA ADOPCIÓN DE FIGURAS PROCESALES

Para poder comentar apropiadamente las características del recurso administrativo y las causas por las que se considera que adopta figuras procesales, primero debe explicarse por qué se dice que se trata de un medio de solución de conflictos de carácter autocompositivo.

2.5.1. DE LA AUTOCOMPOSICIÓN

Debe entenderse por *autocomposición,* desde el punto de vista jurídico, la posibilidad de arreglar o componer una controversia mediante la decisión o disposición de las mismas partes que discuten las pretensiones encontradas y a las que ellas mismas alcanzan a encontrar una solución legal, es decir, una forma jurídicamente aceptada o autorizada para resolver y concluir su asunto.

Esto, por supuesto, no incluye la posibilidad de acudir a la fuerza o a la lucha entre los contendientes, en los que puedan producirse daños físicos a sus personas, familiares o bienes o la afectación de cualquier supuesto que pueda ser sancionado administrativa o penalmente por las autoridades competentes, porque la autocomposición debe ser pacífica, convencional y, sobre todo, respetuosa de los Derechos Humanos constitucionales que se deben respetar y conceder recíprocamente entre las partes.

El carácter componedor del conflicto de intereses se dice propio de una o de ambas partes que enfrentan pretensiones encontradas, que resolverán el asunto sin la intervención de terceros, ya sea por el desistimiento o abandono de la causa de una de las partes involucradas, o bien, por el sacrificio de una porción de ambos intereses y, en su caso, cuando una de las partes reconozca que el derecho o la razón le asiste a su contrario; en otros casos, cuando se acepte la reparación de un daño o la reposición de un bien, causante del diferendo, de tal suerte que las partes, de *motu proprio*, encuentran una solución pacífica o legalmente autorizada.

Es obvio que resulta excepcional y un valioso remedio a los conflictos de intereses de las personas o de las partes en controversia, cuando ellas mismas ofrecen disposición para resolver el asunto de que se trate; pero lamentablemente no se puede ignorar que suele ser remota o excepcional esta disposición de conducta humana debido a que la propia naturaleza elemental de las personas provoca una reacción inamovible de sus intereses propios sobre los de terceros, ya sean parientes, conocidos, desconocidos, autoridades, etc., pues los seres humanos siempre procuran el beneficio propio por encima de cualquier otro; es por lo que los conflictos generalmente no pueden ser resueltos por voluntad o disposición de las partes, y entonces se acude al Estado de Derecho, es decir, al régimen de las leyes y las instituciones creadas para su resolución.

Por otro lado, cuando las disposiciones legales reconocen o establecen vías o medios de solución de conflictos entre las partes involucradas, estaremos frente a un medio autocompositivo, al quedar a cargo de las partes y, definitivamente, sin la intervención de terceros, la posibilidad de resolver la controversia de que se trate, con la única condición de que se ajusten a las disposiciones legales que permite este medio de solución de conflictos, y cuya esencia es la voluntad de las partes para resolver legalmente sus diferencias o pretensiones.

Estas características se presentan en el caso de los recursos administrativos, considerados como medios de defensa otorgados en favor de los particulares, que pueden ser resueltos por las autoridades administrativas, a cuya instancia se sujeta la revisión de actos emitidos por la propia autoridad que formuló el acto y de la que depende también la facultad de revisar la legalidad del caso que se recurre, existiendo la posibilidad de revocar el acto objeto de impugnación, lo que tendrá un efecto de componer la controversia, al dejar sin efectos legales la resolución que la provocó.

Todos los recursos administrativos, en consecuencia, son autocompositivos al no intervenir terceros ajenos a esta instancia, sino la propia autoridad y el contribuyente, entendiendo que se trata de la propia autoridad la que resuelve esta instancia, no porque quien emitió el acto de molestia lo pueda revocar, sino más bien porque tanto la autoridad que emitió el acto de molestia como la que puede resolver el recurso administrativo dependen de la misma entidad de gobierno, por ejemplo, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), y así sucesivamente, lo que no permite considerar que se trate de terceros ajenos al medio de impugnación administrativo, sino todo lo contrario; es decir, son la misma dependencia y el contribuyente los que procuran analizar la legalidad del acto recurrido y, en caso de revocación, la composición del diferendo queda en manos de los propios involucrados, de ahí que las instancias administrativas son, efectivamente, autocompositivas.

2.5.2. DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

El *recurso de revocación* corresponde a una instancia o medio de impugnación de tipo administrativo que se impulsa por el contribuyente mediante la aplicación de normas de procedimiento y se resuelve por autoridad administrativa competente designada para ello.

Se reconoce que el procedimiento que se sigue en el recurso de revocación no puede adoptar el carácter de "proceso jurisdiccional" porque no se integran las partes del proceso, es decir, juzgador, actor y demandado; por tanto, no es heterocompositivo y, por ello, no califica como proceso.

Aunado a lo anterior, no se adopta el concepto de *litis,* es decir, no hay contienda litigiosa sino únicamente revisión de legalidad, sin que la autoridad resolutora del recurso pueda actuar como contraparte, y está obligada a decidir sobre el contenido del acto recurrido tal como fue emitido, sin añadir motivación ni fundamentación, debido a que desvirtuaría el propósito del recurso administrativo como medio de defensa previsto en favor del contribuyente.

Lo que sí tenemos que destacar del recurso administrativo de revocación es que tiene como objeto esencial la revisión de la legalidad y/o eficacia jurídica de los actos de autoridad, emanados de "la misma entidad de gobierno" en la que se siguen las normas de procedimiento previstas para su procedencia y su resolución administrativa, pero casualmente, el procedimiento que se sigue en esta instancia administrativa **sí reconoce figuras procesales,** como son: los acuerdos de admisión o desechamiento del recurso administrativo y de sus pruebas; la prevención para la regularización de los recursos y sus pruebas; en su caso, el desahogo de pruebas, y la emisión de una resolución que admite impugnación en instancias de alzada.

El procedimiento seguido en los recursos administrativos se sujeta a normas de procedimiento; su interposición, admisión y resolución también obedece al impulso de un procedimiento por parte del contribuyente o administrado, el cual dará lugar a la emisión de un acto final que mantendrá su carácter de administrativo al momento de resolverse el recurso de que se trate, independientemente del sentido con el que se pronuncie la resolución, es decir, sea favorable o no a la pretensión del recurrente.

El procedimiento que se sigue en el recurso administrativo de revocación debe cumplir las formalidades esenciales de forma y de tiempo, que permitan proporcionar una opción verdadera de defensa del contribuyente afectado por un acto de autoridad, ofreciendo para ello los agravios y las pruebas necesarias para defender su causa, los que deben ser analizados con imparcialidad por la propia autoridad en el momento cuando dicte la resolución que concluya esta instancia de impugnación.

De esa manera, entendemos que los procedimientos seguidos en recursos administrativos, sean de revocación, de inconformidad, de reconsideración o de cualquier otro nombre con el que se les identifique en la ley que los regula, encontrará cuestiones de tipo procesal, relativas a la presentación oportuna de medios de impugnación, admisión del recurso y de las pruebas, en su caso, prevención para regularizar el escrito y de ser necesario complementarlo, o para acompañar los documentos omitidos por el recurrente, desahogo de pruebas y, de ser necesario, comparecencia para el desahogo de pruebas relacionadas con testigos o peritos o, inclusive, de ratificación de hechos o absolución de posiciones del propio afectado y sus testigos, los que nunca podrán ser a cargo de las autoridades fiscales por su propia naturaleza.

Y finalmente, el pronunciamiento de la resolución que implica una decisión que incluye figuras procesales como: la improcedencia del recurso, su desechamiento, el sobreseimiento y aun el caso en el que se resuelva tener por no interpuesto el recurso, cuando no se expresen agravios o cuando no se exhiba el acto que se recurre en esta instancia administrativa, o no se atendió puntualmente una prevención que tenía como consecuencia no tener por interpuesto el recurso administrativo.

Es por ello que se considera que en los recursos administrativos se adoptan figuras y conceptos eminentemente procesales sin que por eso adopten el carácter de procesos jurisdiccionales; además, no se debe desconocer que la resolución al recurso de revocación es susceptible de impugnación en el TFJA que, como ya fue mencionado, es instancia de tipo heterocompositivo.

2.6. DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE OFICIO Y A PETICIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES

2.6.1. DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Cuando en materia fiscal y/o administrativa nos referimos a los procedimientos administrativos que no corresponden a un medio de defensa, como sería el recurso de revocación, previsto en los artículos 116 al 133-A del CFF, el análisis se aleja por completo del procedimiento de impugnación y no adoptará el carácter de instancia autocompositiva; entonces estaremos frente a *procedimientos administrativos,* los cuales corresponden a las facultades de las autoridades fiscales competentes y a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, los cuales producirán actos de autoridad, ya sea por la actuación de oficio de la autoridad, o bien, por impulso o petición de parte, es decir, a petición del propio contribuyente.

En ese orden de ideas, lo correcto es referirse al *procedimiento administrativo* cuando la autoridad fiscal o administrativa decide ejercer sus facultades, entre ellas, las de comprobación, liquidación, ejecución y/o cobro de los

créditos fiscales, para lo cual las autoridades se sujetarán a normas jurídicas que rijan el procedimiento y lo mismo

ocurrirá cuando el contribuyente decide ejercer ante las autoridades administrativas el derecho de petición, incluso cuando se dé seguimiento y/o respuesta a los requerimientos de las autoridades competentes; es aquí en donde el procedimiento administrativo tiene características propias y totalmente ajenas a lo relacionado con las instancias, es decir, los medios de defensa previstos en favor de los contribuyentes.

2.6.2. GENERACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Los actos de las autoridades fiscales pueden generarse de oficio, esto es, por las atribuciones propias de su cargo y las funciones que deben llevar a cabo, y cuando deban dar respuesta a las instancias o peticiones de los contribuyentes, es decir, a petición de parte.

a) Procedimiento de oficio.

Corresponde a la autoridad su iniciación y seguimiento hasta sus últimas consecuencias o resultados definitivos.

b) Procedimiento a petición de parte.

Se genera por la solicitud, impulso o prerrogativa de los particulares o gobernados, a la que debe recaer resolución expresa, motivada y fundamentada, que pronuncie la autoridad competente para ello.

c) Efectos del silencio de la autoridad por procedimientos impulsados a petición de parte:

Negativa ficta. El silencio de la autoridad relativo a facultades regladas y por el solo transcurso del tiempo indica la presunción del afectado o interesado de que “es presuntamente negado” lo que ha pedido o solicitado (es presunta porque no existe resolución material y/o expresa), lo cual le permite al peticionante optar por esperar a que se dicte la resolución expresa (material), o bien, impugnar la “presunta o presumible” negación o negativa ficta en cualquier tiempo.

Violación al derecho de petición. Cuando el silencio de la autoridad corresponde a facultades discrecionales, relacionadas con peticiones de los particulares, no se impugna como negativa ficta en las vías ordinarias de defensa, sino mediante el amparo indirecto, por violación al derecho de petición previsto en el artículo 8 constitucional, pues las resoluciones de negativa ficta o las pronunciadas de manera expresa que se decidan en supuestos relacionados con las referidas facultades discrecionales, no admiten impugnación en las vías ordinarias de defensa, por disposición expresa de los artículos que prevén estos supuestos, como son el 33-A, 36, tercer párrafo, y el 74 del CFF, y en los Decretos de Condonación de Recargos y Multas, derivados de las Disposiciones Transitorias (DT) de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) de un ejercicio fiscal; es por esta razón que debe acudirse al amparo indirecto.

En cambio, cuando el silencio de la autoridad corresponde a facultades regladas, entonces se impugna la negativa ficta precisamente mediante las vías ordinarias de defensa.

Positiva ficta o afirmación tácita. La afirmación tácita es excepcional en materia fiscal y administrativa, puesto que la regla general es que el silencio de la autoridad produzca una “presunta negación” a lo solicitado, es decir, la negativa ficta que ya fue comentada.

Lo excepcional de la positiva ficta corresponde a un sentido resolutivo totalmente opuesto a la negativa ficta, debido a que al transcurrir la fecha límite para que las autoridades administrativas o fiscales deban emitir una respuesta o resolución al particular, y sólo excepcionalmente, en los casos en que las disposiciones legales así lo señalen expresamente, se considerará que el silencio de la autoridad “favorece” al particular, que permite establecer que “se ha aceptado o concedido la solicitud presentada por el particular”, es decir, tiene efecto favorable por ministerio de ley, por darle ese efecto la norma jurídica que lo establece así, desde luego, en tanto no fue negado expresamente y dentro del término legal establecido por la ley aplicable, como por ejemplo cuando se pide confirmación de un arancel en casos de mercancías de comercio exterior.

Efectos jurídicos de los actos administrativos dirigidos a los particulares. Un acto administrativo puede dar lugar a la creación, modificación, transmisión, reconocimiento, extinción, novación, sustitución o cancelación de derechos y/o de obligaciones, en perjuicio o en beneficio de los particulares, y pueden ser:

- **Definitivos.** Cuando son notificados legalmente a los contribuyentes y su contenido produce consecuencias de derecho, sean favorables o no; en este último caso, serán los que causen agravio a los contribuyentes, cuya revocación o anulación sólo se puede producir mediante resolución o sentencia, respectivamente, por lo que es forzoso hacer valer los medios de defensa.
- **No definitivos.** Los actos de autoridad no serán definitivos, cuando los efectos de las actuaciones de autoridad dependan de la emisión de un acto posterior que emita la autoridad competente, en la que se determine la situación jurídica del contribuyente, es decir, hasta que produzcan consecuencias de derecho, particularmente cuando puedan combatirse por los medios de defensa previstos por las leyes fiscales aplicables.

2.6.3. PRINCIPIOS RECTORES DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

El procedimiento administrativo es un conjunto de actos coordinados entre sí, los cuales tienden a reflejar la expresión de la voluntad de la autoridad fiscal y administrativa, dentro del límite de sus facultades determinadas por la ley.

Las autoridades siempre deben actuar bajo el principio de legalidad que se conforma mediante:

a) Normatividad jurídica.

Que es el marco jurídico que sustenta y delimita las facultades administrativas.

b) Jerarquía o supremacía normativa.

Es el respeto que la autoridad administrativa debe observar al esquema de aplicación de leyes en su orden jerárquico o supremacía de la ley.

c) Jerarquía o supremacía de la autoridad.

Es el respeto que, dentro del esquema piramidal de las autoridades, se debe seguir en virtud de que las órdenes del superior no pueden ser modificadas por el inferior.

d) Limitación de funciones por razones de competencia y de territorio.

Las cuales se deducen de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), las de los estados y los municipios, y sus respectivos Reglamentos internos, y prohíbe la invasión de esferas competenciales.

2.7. DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES: DIFERENCIA DE LAS FACULTADES REGLADAS Y LAS DISCRECIONALES

2.7.1. DE LAS FACULTADES REGLADAS

En términos generales, todas las facultades de las autoridades fiscales son de origen **regladas**, puesto que sólo pueden ser materialmente legales si se encuentran previstas y/o consignadas en leyes o Reglamentos facultativos, que otorguen la delegación o subdelegación de facultades.

Es decir, nos referimos a la creación de los órganos y funciones de gobierno y la denominación, atribuciones o facultades de los servidores públicos, así como los límites fijados a las mismas, debido a que las autoridades fiscales no pueden actuar fuera de lo que expresamente les fue conferido, y este límite de facultades puede provocar la aplicación de sanciones por las responsabilidades en que puedan incurrir los servidores públicos.

A su vez, el ejercicio de la facultad reglada obliga a la autoridad ordenadora o ejecutora, que al realizar sus facultades se sujeten a las *normas de procedimiento* que regulan precisamente “su proceder”, lo cual comprenderá lo relativo al propio procedimiento que deben llevar a cabo, como a la forma en que deben actuar, incluyendo los plazos fijados para ejercer y/o concluir sus facultades, y las consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento a las disposiciones aplicables, mientras que la determinación de las obligaciones fiscales estará sujeta a *normas sustantivas y adjetivas*, que también obligan a las autoridades a observar, cumplir, y, en su caso, por parte de los contribuyentes, obligar a su cumplimiento.

Por tanto, cuando una autoridad o servidor público ejerce una facultad reglada, se entiende que se sujeta a dos presupuestos jurídicos inherentes a ésta: el primero, en el sentido de observar y cumplir las disposiciones aplicables porque sólo puede actuar por ministerio o imperio de la ley, y dando fiel cumplimiento a las disposiciones que regulan sus actos, actuaciones o resoluciones, en el entendido que éstos podrán ser objeto de impugnación por las vías de legalidad o de constitucionalidad.

El segundo presupuesto jurídico se refiere a que el ejercicio de las facultades regladas presupone que tales actos, actuaciones o resoluciones de los servidores públicos podrán ser objeto de regulación y fiscalización interna. Lo anterior podría dar lugar a la aplicación de sanciones disciplinarias en los diversos supuestos previstos en las leyes y demás ordenamientos que regulan y sancionan las responsabilidades de los servidores públicos.

2.7.2. DE LAS FACULTADES DISCRECIONALES

Se puede decir que la autoridad que ejerce facultades discrecionales originalmente adquiere éstas de manera **reglada**, por ende, le son aplicables todas las obligaciones propias de las facultades regladas con una sola excepción, consistente en el beneficio de discrecionalidad, que impide que la autoridad sea sancionada disciplinariamente por la decisión que adopte, si decide o no ejercer su facultad, o respecto del sentido afirmativo o negativo al resolver sobre una petición que se decida en el ejercicio de su potestad discrecional, misma que debe estar expresamente conferida o consignada en la disposición que otorga esta prerrogativa.

Por ejemplo, la facultad ordenadora de actos de fiscalización se ha reconocido como una de tipo discrecional, lo que indica que, si la autoridad dotada de esta potestad emite una orden de visita domiciliaria, no podrá ser sancionada por la emisión del acto de molestia, al igual que si decide no emitir esa orden, tampoco será sancionada por esa decisión.

Pero ¿qué sucede si la orden de visita fue genérica y, por tanto, se considera ilegal por abstracta, constituyéndose en un acto viciado de origen que produjo frutos de actos viciados, pues es obvio que los Tribunales competentes o las propias autoridades resolutoras del recurso de revocación podrían declarar su nulidad o revocación lisa y llana, respectivamente, debido a que el acto de autoridad es independiente de la facultad discrecional que se ejerció, por lo que está sujeto a su eficacia jurídica, ya sea por razones de legalidad o de constitucionalidad, según ocurra en la respectiva instancia de impugnación, en cuyo caso tampoco se sancionaría a la autoridad dotada del beneficio de la facultad discrecional?

Ello indica que la facultad discrecional no será objeto de sanciones disciplinarias, y tan es así, que se permite a la propia autoridad investida de esa facultad la posibilidad de emitir un nuevo acto de fiscalización, o no emitirlo, según lo decida.

Lo mismo ocurre en los casos en que la autoridad ejerza una facultad discrecional a petición de los contribuyentes, como puede ser, por ejemplo, la derivada de una solicitud de condonación de multas, la reconsideración de créditos fiscales, o la condonación de recargos y multas, en cuyos casos puede resolver conceder o negar lo solicitado sin que el sentido de su resolución pueda ser objeto de fiscalización interna y de sanciones disciplinarias, puesto que su discrecionalidad reside básicamente en la potestad de resolver a su mejor juicio.

Sin embargo, con relación al contenido de la resolución que emita, ésta será independiente de la facultad ya ejercida, precisamente porque, como todo acto de autoridad, éste deberá satisfacer los requisitos de motivación y de fundamentación exigidos invariablemente a las autoridades por el artículo 16 constitucional, en observancia a los Derechos Humanos de legalidad y seguridad jurídica de los particulares.

Por lo que es incorrecto considerar que las facultades discrecionales son omnímodas, incontrolables o incorregibles, por parte del PJF; al contrario, ya que estos actos son susceptibles de análisis de legalidad o inconstitucionalidad mediante el amparo indirecto, debido a que las decisiones adoptadas en las facultades discrecionales pronunciadas en respuesta a una petición de los contribuyentes, como se ha dicho, no permite la impugnación en las vías ordinarias de defensa, el Juez de Distrito tiene plena competencia para corregir la resolución dictada en contravención a las disposiciones legales o por violación a los Derechos Humanos de los contribuyentes, como ocurre con cualquier otro acto de autoridad legislativa o dependiente del Poder Ejecutivo, es decir, de cualquier autoridad administrativa.

En obvia consecuencia, no se sancionaría la facultad discrecional de la autoridad emisora de una resolución de esta naturaleza, que es lo que la distingue de la facultad exclusivamente reglada; sin embargo, nada impide que los jueces de Distrito o en su caso los Tribunales Colegiados de Circuito o inclusive nuestro Máximo Tribunal corrijan los requisitos de motivación y de fundamentación de la resolución pronunciada por autoridad administrativa en el ejercicio de la facultad discrecional, pues el caso que así lo amerite obligaría al fallo protector a señalar las causas y los efectos que debe observar la autoridad responsable de su emisión, en caso de conceder el amparo y la protección de la justicia federal, lo que no indica que la decisión tomada por la autoridad esté siendo sometida a sanción alguna, sino, simplemente que el pronunciamiento judicial federal ejerce, como en cualquier otro caso, el control constitucional que le ha sido encomendado para tutelar los Derechos Humanos de los particulares y la legalidad de los actos, cuando no admiten vías ordinarias de defensa, evitando que sean caprichosos o abstractos.

Lo anterior rige a cualquier acto reclamable en el juicio de garantías, pues de pensar que la facultad discrecional es intocable o inafectable sería erróneo.

Lo anterior, tomando en cuenta que el acto reclamado no es en sí mismo la facultad discrecional ejercida, sino directamente “el contenido del acto que se reclama”, lo cual sí está sujeto a control de legalidad y aun de inconstitucionalidad; de no pensarse así, equivaldría a que el PJF no salvaguarda los propósitos perseguidos en los artículos 103 y 107 de la Carta Magna, o bien, que dicho Poder acepta excepciones a su competencia de control constitucional y tutelador de los Derechos Humanos de los administrados, que incluye la legalidad de los actos de autoridad por los motivos precisados.

No hay ningún poder omnímodo excepto el atribuido a nuestro Máximo Tribunal cuando decide en grado de *cosa juzgada* cualquier controversia, cuando ya no admite medio de impugnación ulterior; por consiguiente, ninguna autoridad administrativa puede arrogarse el ejercicio de facultades omnímodas o incontrolables que sean reclamables ante el PJF.

2.8. DEL DERECHO DE PETICIÓN DE LOS PARTICULARES, DE LA DIFERENCIA ENTRE *INSTANCIAS* Y *PETICIONES*

Inicialmente, se debe recordar que los particulares pueden ejercer el derecho de petición de conformidad con el artículo 8 de la CPEUM, el cual obliga a las autoridades competentes a emitir respuesta en breve término, atendiendo lo que les fue solicitado por los administrados o gobernados.

El derecho de petición se ejerce por escrito ante la autoridad competente, de manera pacífica y en forma respetuosa; mientras que la autoridad está obligada a contestar en breve término, cumpliendo los requisitos de motivación y de fundamentación, tanto para acreditar su competencia como para sustentar el sentido de su respuesta o resolución, en la que no existe obligación de conceder necesariamente lo solicitado por el peticionante; repito, la obligación consiste en pronunciar respuesta al escrito petitorio.

En materia fiscal, el artículo 37 del CFF dispone que las instancias o peticiones deberán resolverse en un plazo de tres meses y que el silencio de la autoridad, consistente en no dar respuesta en dicho plazo, obliga al peticionante a presumir que el sentido de la resolución será negativo, dejando a salvo al particular para que pueda optar por impugnar la presunta negativa ficta, o si lo prefiere, esperar a que la autoridad requerida emita la resolución expresa, es decir, la respuesta impresa que contenga lo resuelto por dicha autoridad en observancia de atender el ejercicio del derecho de petición.

Inmediatamente, debemos advertir que cuando esta disposición se refiere "a las instancias o peticiones", es necesario distinguir unas de otras, lo cual podríamos definir de la siguiente manera:

a) Instancias. Serán consideradas como instancias los medios de defensa que los particulares puedan hacer valer ante las autoridades fiscales competentes y los Tribunales de alzada, contra los actos definitivos que emitan dichas autoridades y que afecten el interés jurídico de los contribuyentes.

b) Peticiones. Será cualquier solicitud o escrito presentado por los contribuyentes, que no tengan el carácter de medios de defensa, respecto de los cuales la autoridad deba pronunciar la respuesta o resolución respectiva.

Si consideramos que la petición puede subdividirse en "petición de origen" y, posteriormente, "impugnación de las resoluciones recaídas a las peticiones y sus instancias", adoptaremos una correcta apreciación de los términos en que los particulares ejercen su derecho de pedir, debido a que aun cuando se actúa en medios de impugnación o de defensa, y que en éstos se conjugan el ejercicio de los Derechos Humanos de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, no puede omitirse tener en cuenta que, invariablemente, se incluye en las promociones y demandas un Capítulo de "puntos petitorios", en los que se solicita la admisión del medio de defensa y sus pruebas, entre otras cosas, pero sobre todo, se "pide" que se conceda la razón al promovente del medio de impugnación o de defensa, y por ello se mantiene este elemento petitorio de los particulares a las autoridades resolutoras o los Tribunales competentes, al dictar la resolución, el fallo o sentencia de los medios de impugnación, de modo que se mantiene el derecho de petición y no riñe con las instancias, sino coexisten conjuntamente.

3. DE LA SUPREMACÍA DE LAS LEYES Y DE LA JERARQUÍA DE LEYES FISCALES Y SU SUPLETORIEDAD

Una de las cuestiones que suelen confundirnos es la diferencia entre la *supremacía de las leyes* y lo relativo a la *jerarquía de las leyes fiscales y su supletoriedad,* lo cual amerita una sencilla explicación que permite eliminar esta confusión.

3.1. LA SUPREMACÍA DE LEYES

Es el orden jerárquico que el artículo 133 de la CPEUM sugiere en la pirámide de jerarquías de ordenamientos legislativos, en cuya cúpula se encuentra la norma constitucional, por su naturaleza imperativa y conformativa de los órganos supremos de la Unión; del sistema político adoptado; del Pacto de Unidad de las entidades federativas; de los Derechos Humanos tutelados en favor de los sujetos gobernados, ya sean individuales o sociales; que son **las normas supremas por excelencia** de las que dependen, por un lado, la creación de leyes federales, sus Reglamentos, Decretos, circulares, memoranda y la normatividad interna, que en su orden jerárquico llevan implícita la obligación de no superar o superponer disposiciones inferiores respecto de las normas establecidas en los ordenamientos de mayor jerarquía, y obligan también a que las constituciones y demás leyes y Reglamentos de los estados o entidades federativas, y sus respectivos Tribunales locales, den observancia y cumplimiento a los propósitos perseguidos por el legislador constituyente, porque sólo de esta manera se puede mantener la preponderancia y eficacia del sistema de jerarquías de leyes, desde el punto de vista de nuestra Carta Magna.

Por otro lado, el propio artículo 133 constitucional establece las bases para la celebración de Tratados internacionales, ya sea en forma bilateral, o bien, plurilateral, entre las soberanías de nuestra nación y otros países, que comprenderán diversidad de temas que interesen a nuestro Estado, pero se requiere que dichos Tratados, independientemente de celebrarse por el Poder Ejecutivo con arreglo a las disposiciones constitucionales, deben, además, ser ratificados por el Senado de la República para adoptar el carácter de Norma Suprema de toda la Unión.

Desde luego, al depender de la sujeción a las normas constitucionales para la creación y ratificación de dichos Tratados, la Constitución general de la República mantiene su potestad y jerarquía sobre los tratados y es lo que precisamente permite la definición de las posibles controversias que puedan darse en el ámbito del Derecho Internacional Privado, relativo a los conflictos jurídicos ocurridos entre particulares nacionales y extranjeros, mientras que las controversias entre las soberanías nacionales, es decir, de nuestro país y naciones extranjeras, se resolverán dentro del ámbito del Derecho Internacional Público.

En consecuencia, ningún ordenamiento podrá dictarse por encima de los principios establecidos en nuestra Constitución Política. La ley que se oponga a los principios regidos por la Carta Magna podrá ser objeto de reclamación en el juicio de garantías; a su vez, debemos señalar que las leyes federales serán supraordinadas a sus Reglamentos, y así sucesivamente.

Cuando un Reglamento, por ejemplo, incorpora supuestos que pretenden comprender hipótesis no previstas en la ley superior, serán objeto de impugnación por razón de jerarquía de ley, debido a que nunca el Reglamento puede ir más allá de lo establecido por la ley principal.

3.2. JERARQUÍA DE LAS LEYES FISCALES Y SU SUPLETORIEDAD

En cambio, cuando se analiza el orden de aplicación de las leyes fiscales y los casos de supletoriedad, la situación es otra, puesto que, si bien es cierto que una disposición fiscal puede ser objeto de reclamación en el juicio de garantías, ello será privativo de los actos legislativos dentro del llamado amparo contra leyes.

Pero esto no guarda relación con la definición que debemos dar a las leyes fiscales y sus Reglamentos, al cuestionarnos si existe alguna jerarquía al interior de los propios ordenamientos fiscales federales, puesto que definitivamente no existe diferencia de jerarquías; por tanto, es obvio que todas las leyes fiscales federales gozan del mismo nivel jerárquico, al haber sido pronunciadas por el Congreso de la Unión y en tanto cumplieron los requisitos constitucionales para su promulgación y vigencia; similar situación ocurre con sus respectivos Reglamentos por lo que se refiere a su nivel jerárquico.

Entonces, lo correcto es precisar que se trata de un **orden de aplicación de las disposiciones fiscales y los ordenamientos que los pueden suplir,** y para ello podemos anticipar que este orden es el siguiente:

a) En primer término, debe utilizarse la ley fiscal aplicable en la materia, que incluye el análisis y aplicación de sus disposiciones reglamentarias, es decir, de lo establecido en el Reglamento de la ley fiscal de que se trate.

b) En defecto de la ley fiscal específica (y de su Reglamento) será aplicable supletoriamente el CFF.

c) En defecto de la ley fiscal específica y del CFF, se podrá aplicar el Derecho Federal Común. Esto es, se podrá acudir a la supletoriedad de las diversas leyes federales que regulan las diferentes materias de Derecho, excluyendo las otras leyes fiscales. Es decir, una ley fiscal no puede ser supletoria de otra ley fiscal federal, pues lo que pretende esta supletoriedad es acudir a las leyes federales **no fiscales** que pueden describir las diferentes figuras jurídicas a las que pudiera referirse una ley fiscal federal, lo cual permitirá obtener las definiciones sustantivas y adjetivas de los conceptos jurídicos y, en su caso, las normas de procedimiento aplicables a la materia fiscal, no previstas en las disposiciones fiscales específicas ni en el CFF.

Se hace precisión de lo anterior porque “los conceptos jurídicos” adoptados en leyes fiscales federales se incorporan legislativamente sólo por referencia o de manera enunciativa, pero no incluyen su definición, contenido o connotación, por lo que debe acudirse al Derecho Federal Común para poder obtener de dicha legislación general la definición sustantiva o adjetiva de los conceptos jurídicos adoptados en la legislación fiscal.

De modo que si una ley fiscal se refiere al *salario*, por ejemplo, se acudiría a la Ley Federal del Trabajo (LFT) para poder definir lo que es salario; si la disposición fiscal se refiere a los *títulos de crédito*, acudiríamos a la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC); si la norma fiscal se refiere a *alimentos*, en este caso se acudirá al Código Civil Federal (CCF); si hace referencia a *sociedades cooperativas*, se acudirá a la Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC); si se tratara de distinguir lo que es una *documental pública* de una *documental privada*, debemos acudir al Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), y así sucesivamente.

Desde luego, podemos señalar que el Derecho Federal Común se conforma por una cantidad importante de leyes federales y por ello se debe ubicar apropiadamente el concepto referido en la disposición fiscal en la ley o Código de la materia a la que pertenece, observando para ello:

a) Que la disposición fiscal no defina directa o expresamente el concepto al que se refiere.

b) Que, a falta de disposición fiscal expresa, se acuda supletoriamente a la aplicación del Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal, es decir, que no se oponga a las pretensiones de la legislación fiscal cuando esta última se presenta en un sentido o propósito especial en la materia tributaria, como sería el caso de las prestaciones de previsión social, en las que el patrón o empleador no está otorgando una contraprestación a los trabajadores de manera remunerativa al tiempo y calidad del trabajo de éstos, sino más bien lo que el empleador pretende es elevar el nivel de vida de sus trabajadores en los términos autorizados por la ley impositiva. En ese caso, la LFT le daría la connotación de “salario”, mientras que la ley fiscal –Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)– no le reconoce tal carácter remunerativo o de salario, precisamente para efectos fiscales.

c) Que el Derecho Federal Común sólo comprende leyes y Códigos federales, nunca ordenamientos locales.

4. ORDEN DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y LOS ORDENAMIENTOS QUE LOS PUEDEN SUPLIR

> **Artículo 1 del CFF**
>
> **Artículo 1.** Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos **conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto** y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.
>
> (Énfasis añadido.)

Como se hacer notar, la obligación de contribuir al gasto público observará primero la ley fiscal respectiva, y el CFF

se aplicará en su defecto.

> **Artículo 5.** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
>
> Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. **A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.**
>
> (Énfasis añadido.)

Nuevamente, se hace notar que a falta de "norma fiscal expresa" se aplicarán supletoriamente "las disposiciones del Derecho Federal Común", cuando su aplicación **no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal**.

Por tanto, primero será aplicable la ley fiscal específica, en su defecto, el CFF y, finalmente, en defecto de ambas, las disposiciones del Derecho Federal Común, entre otras, las del Código de Comercio (CCom), CCF, CFPC, Código Federal de Procedimientos Penales (CFPP), Código Penal Federal (CPF) (hoy nacional), Ley de Instituciones de Crédito (LIC), Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (LGOAAC), Ley de Instituciones de Seguros y de Fianzas (LISF), Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), LGSC, entre otros ordenamientos.

4.1. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES

Una vez que se ha entendido el orden de aplicación de las normas fiscales y la supletoriedad del Derecho Federal Común, procede entender la forma de interpretar las disposiciones fiscales. Para estos efectos, el propio artículo 5 del CFF señala que el método de interpretación será **estricto,** cuando se trate de:

a) Cargas fiscales.

b) Excepciones a las cargas fiscales.

c) Infracciones.

d) Sanciones.

Por tanto, las cargas fiscales y las excepciones a las mismas se interpretarán siguiendo el método estricto o directo, lo cual significa que la norma jurídica fiscal se interpretará tal y como fue establecida por el legislador, esto es, que estará sujeta al texto directo, expreso e inequívoco de la ley fiscal de que se trate.

Las cargas fiscales siempre comprenderán supuestos relacionados con los elementos de tributación relativos a los *sujetos, objeto, base, tasa y/o tarifa.*

En otras palabras, cuando las disposiciones fiscales se refieran al establecimiento de obligaciones fiscales y para ello se haga mención a cualquiera de los elementos de tributación, que en cualquier forma señale lo concerniente a la obligación establecida a cargo del contribuyente, tendrá que interpretarse estrictamente, con el rigorismo propio del texto directo de la ley.

Así también, cuando se concedan excepciones a las cargas fiscales, tales como exenciones, deducciones, acreditamientos, estímulos fiscales, compensaciones, condonaciones y cualquier causa jurídica que favorezca al contribuyente en relación con una carga fiscal, el método de interpretación será estricto y deberá atenderse de manera específica y detallada, esto es, establecer con toda precisión y exactitud a qué sujetos favorece y los requisitos expresamente señalados para su aplicación.

Asimismo, *su exigencia será indefectiblemente estricta,* motivo por el que no valdría la interpretación por similitud o analogía y, en general, bajo ninguna otra razón para obtener el beneficio de excepción de la carga fiscal, cuando el contribuyente no sea el destinatario expreso e inequívoco de los beneficios respectivos, ni mucho menos, cuando no se satisfagan plenamente los requisitos referidos en el texto legal que conceda algún beneficio de excepción a la carga fiscal de que se trate.

Es así que lo estricto de la disposición fiscal exige que su interpretación y aplicación sean exactas al texto de ley, pero a su vez ello obligará a la autoridad a reconocer su procedencia, cuando se cumplan los supuestos señalados en las normas jurídicas aplicables y se trate inequívocamente del contribuyente destinatario de estos beneficios, sin que sea dable a la autoridad exigir mayores requisitos que los establecidos expresamente en las disposiciones fiscales, por lo que seguirá imperando la estricta aplicación de éstas.

En materia de infracciones y sanciones ocurrirá una situación similar, de tal suerte que la comisión de la infracción deberá ser exacta al supuesto jurídico que la prevea, y el monto de la sanción deberá ser el correlativo a la infracción, el cual debe encuadrar perfectamente en el texto expreso de la norma sancionadora; por tanto, no se permitirá que se pretenda aplicar la sanción en forma ajena a los supuestos previstos o referidos por el legislador, de modo que se estará al texto literal de ley, por ende, al método de interpretación estricta, evitando así la arbitrariedad, el abuso o el capricho de la facultad represiva del Estado.

El fundamento que establece lo que se ha comentado es el artículo 5 del CFF, que a continuación se transcribe:

> **Artículo 5.** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, **son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.**
>
> **Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.** A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.
>
> (Énfasis añadido.)

El mismo artículo también señala que:

> …Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Lo anterior quiere decir que, por exclusión, cuando no se trate de los casos relativos a los elementos de tributación, cargas y excepciones a las cargas fiscales, así como infracciones y sanciones, se permite la interpretación o método de interpretación "libre" o no estricto, puesto que es permitido acudir a cualquier otro método de interpretación fiscal.

En ese sentido, la intención del legislador es la de permitir que, fuera de los casos precitados, se procure la mejor interpretación de las disposiciones fiscales y para ello se establece la posibilidad de acudir a las supletorias que subsanen las deficiencias u omisiones de las leyes fiscales, lo que justifica necesariamente la posibilidad de acudir a otros métodos de interpretación sin sujetarse al estricto, entendiendo que en estos casos sería incorrecto o insuficiente para la adecuada interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales.

Por su parte, debe recordarse que el artículo 6 del CFF hace referencia a las normas aplicables en materia fiscal, las cuales son primordialmente las siguientes:

a) Normas adjetivas. Las que establecen las características de un concepto jurídico.

b) Normas sustantivas. Que ofrecen su definición.

La combinación de este tipo de normas es generalmente aplicada a los elementos de tributación y éstos se determinan conforme se realizan los actos o hechos jurídicos susceptibles de tributación, en los que se determinarán las cargas y excepciones a las mismas.

c) Normas de procedimiento. El mismo artículo 6 del Código en cita menciona que serán aplicables las disposiciones de procedimiento que se expidan con posterioridad a la causación de obligaciones fiscales. Lo mencionado tiene su razón de ser, puesto que los particulares y las autoridades, cuando inicien un procedimiento, deberán sujetarse a las normas de procedimiento establecidas en las disposiciones vigentes en la fecha en que se dé inicio precisamente al procedimiento de que se trate, lo cual no afectará en forma alguna el cumplimiento de las obligaciones fiscales al tenor de los textos vigentes en la fecha que se realizaron los actos o hechos jurídicos generadores de las obligaciones fiscales.

Lo anterior permite interpretar correctamente el artículo 6 del CFF, que a continuación se transcribe:

> **Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.**
>
> Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, **pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.**
>
> (Énfasis añadido.)

4.2. DE LA FORMA DE COMPUTAR LOS PLAZOS

Es importante establecer la forma de computar los plazos, ya sea para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como para contestar los requerimientos de las autoridades fiscales y, desde luego, para hacer valer los medios de defensa. Por ello se deben conocer los días que **no son contados en los plazos fijados en días,** tanto por las disposiciones legales para el cumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente como para dar contestación a los requerimientos de las autoridades fiscales, conforme al artículo 12 del CFF, el cual señala textualmente:

> **Artículo 12. En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de**

marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, **los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales,** excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. **No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.**

En los plazos establecidos por períodos y aquéllos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, **si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.**

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.

(Énfasis añadido.)

Como se ha visto, el artículo 12 establece la forma de computar los plazos y los días que no se contarán (computarán o formarán parte del cómputo) en los plazos fijados en días, y se debe apreciar que los sábados, domingos y los días de fiesta nacional o conmemoración oficial, y los periodos vacacionales de tipo general, que ocurren en los días de asueto de "la semana santa" y la última quincena de diciembre de cada año, no se cuentan en los plazos fijados por la ley o en los requerimientos de las autoridades fiscales fijados en días para su atención respectiva.

En otras palabras, se cuentan sólo los días considerados como hábiles cuando se fija *un plazo en días*, ya sea para cumplir una obligación fiscal, para atender un requerimiento o para hacer valer un medio de defensa.

El inicio del cómputo del plazo fijado en días, relacionado con un acto de autoridad que deba ser notificado, se iniciará a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación. De conformidad con el artículo 135 del CFF, surte efectos jurídicos la notificación al día hábil siguiente de aquél en que fue elaborada y entregada ésta al contribuyente destinatario; por tanto, el cómputo de plazos de actos notificados sería contado, por ejemplo, de la siguiente manera:

a) Fecha de notificación, día hábil: **lunes.**

b) Fecha en que surtió efectos la notificación, día hábil: **martes.**

c) Fecha de inicio del cómputo del plazo fijado en días, en la ley o el acto de autoridad, día hábil: **miércoles.**

En este ejemplo, según la fecha en que se efectúe la notificación, debe aplicarse la fecha en que ésta surtió efectos y se debe analizar si en el plazo de calendario respectivo existen días considerados como inhábiles (sábados, domingos, días festivos o vacaciones generales de las autoridades fiscales), los cuales se descontarán del plazo que se hubiere concedido al contribuyente, para presentar su obligación fiscal, atender un requerimiento o hacer valer un medio de defensa.

El contribuyente queda protegido del evento en que las oficinas de las autoridades fiscales permanezcan cerradas por cuestiones no previstas en la ley, cuando esta misma disposición permite al contribuyente que pueda presentar en tiempo sus obligaciones o promociones, el día hábil siguiente en que reanuden sus labores las autoridades fiscales.

En los *plazos fijados por periodos* – (semana(s), decena(s), quincena(s), etc.– o fijados en fechas expresas, se computarán todos los días, y en materia de mercancías de comercio exterior, se consideran hábiles **todos** los días del año, para el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales.

En los plazos fijados por mes o por año, el plazo se computará de la misma fecha del día del mes en que se inició, a la misma fecha del mes de que se trate en que fenezca el plazo; y en los fijados por año, en la misma fecha del día del mes en que se inició a la misma fecha del día y del mes en que fenezca el plazo fijado en años.

En ambos casos, si la misma fecha del día hábil en que fenece es inhábil, se computará hasta el siguiente día hábil que le suceda; ahora bien, tomando en consideración que las fechas deben coincidir con el día hábil en que se iniciaron los cómputos de plazos, se podría decir que el legislador obsequia un día más en estos plazos en favor de las autoridades.

Para demostrar lo anterior, podríamos analizar un ejemplo. En este caso, si el plazo fijado por años se inicia el 2 de enero de 2001 y se concede un plazo de cinco años, fenecería el 1 de enero de 2006, pero por ley se establece que debe fenecer el mismo día en que se inició, por lo cual será hasta el 2 de enero de 2006, claro está, suponiendo que los días 2 de enero son días hábiles. Lo cuestionable es que equivale a considerar que si un ejercicio se inicia el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre del mismo año, según esta disposición, el cómputo del plazo se computaría del 1 de enero de un año, al 1 de enero del siguiente, por tanto, estaríamos hablando de un año y un día, lo que considero inexacto porque se otorga un día más al plazo fijado por mes(es) o por año(s), que puede ser mayor si el plazo fenece en día inhábil, recorriéndose al siguiente día hábil, lo cual no deja de ser ventaja para la autoridad en los plazos comentados, aun cuando aparenta ser poco representativo.

Pero en el caso de los contribuyentes, no podemos desconocer que cuando el vencimiento para cumplir una obligación fiscal ocurre en día viernes, se otorga también un plazo adicional de gracia, recorriéndose al siguiente día hábil, lo que ahora resulta benévolo para éstos.

Por separado, debe señalarse que en favor de las autoridades fiscales se ha creado la figura de "la suspensión de los plazos", como se aprecia en los artículos 46-A, 50 y 67 del CFF, lo cual resta definición exacta a los plazos referidos en estas disposiciones y ello excepciona la garantía de seguridad jurídica que originalmente se intentó al fijarlos.

Sin embargo, las causas de suspensión pretenden evitar argucias o suspicacias de parte del contribuyente, que afectan las facultades de las autoridades fiscales, según las causas de suspensión referidas en estas disposiciones que tiene por tanto su respectiva justificación.

En adición a la definición de días hábiles, que guarda relación con este mismo tema, debe conocerse y considerarse la habilitación de días y horas inhábiles señaladas en el artículo 13 del Código en estudio, que a la letra indica:

> **Artículo 13. La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.** Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. **Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.**
>
> Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, **podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.**
>
> (Énfasis añadido.)

Esta disposición precisa:

a) Se entienden por horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

b) Se habilitarían días y horas inhábiles cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia "realice sus actividades (por las que deba pagar contribuciones) en días y horas inhábiles".

c) La práctica de diligencias relacionadas con las facultades de las autoridades fiscales son válidas si se iniciaron en días y horas hábiles, aun cuando se concluyan en horas o días considerados como inhábiles, con la limitante que la continuación tenga por objeto "el aseguramiento de contabilidad" o "de bienes del particular", por lo que el contribuyente, fuera de estos casos, puede legalmente oponerse a la habilitación o continuación de una diligencia de la autoridad fiscal fuera de sus horarios habituales de trabajo, particularmente de los días en los que no realice labores el contribuyente, como son los sábados y domingos, o los días considerados inhábiles por el artículo 12 del CFF.

4.3. DE LAS NOTIFICACIONES PERSONALES Y DEL CÓMPUTO DE PLAZOS

Especial atención amerita conocer los casos en que los actos de autoridad deben ser notificados personalmente, y al efecto, el artículo 134 del CFF establece lo siguiente:

> **Artículo 134.** Las notificaciones de los actos administrativos se harán:
>
> **I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.**
>
> …
>
> (Énfasis añadido.)

Por su consecuencia jurídica, se otorga especial atención a la notificación personal, de modo que el destinatario de

un acto que deba notificarse no quede en estado de indefensión y, por ello, se exige la notificación personal, la cual consiste en la notificación por correo certificado con acuse de recibo, realizado por conducto de un tercero, que es el Servicio Postal Mexicano, y cuya constancia es precisamente el acuse de recibo o mensaje de datos con acuse de recibo en el Buzón Tributario.

Asimismo, también se considera notificación personal la que realicen los notificadores de las autoridades fiscales, en términos del artículo 137 del mismo Código, cuya constancia será el *citatorio* y el *acta de notificación*, y los casos en que los mensajes se envíen por medios electrónicos autorizados, cuya constancia será el respectivo acuse de recibo.

La notificación deberá ser forzosamente personal cuando se trate de:

a) Citatorios, los cuales se deben interpretar como "citaciones", para que el contribuyente acuda al domicilio oficial de las autoridades fiscales para atender algún asunto en particular.

b) Requerimientos y solicitudes de informes o documentos, como los señalados en el artículo 53 del CFF, relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

c) Actos administrativos que puedan ser recurridos, relativos a las resoluciones definitivas que afecten los intereses de los contribuyentes y que se ubiquen en los supuestos referidos en el artículo 117, fracciones I y II del CFF.

Dichas notificaciones surtirán sus efectos hasta el día hábil siguiente de aquél en que se hubieren realizado, conforme al artículo 135 del mismo ordenamiento, que señala lo siguiente:

> **Artículo 135. Las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas** y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales o por terceros habilitados, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.
>
> **La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.**
>
> (Énfasis añadido.)

En el último párrafo advertimos que si el contribuyente manifestara por error que tuvo conocimiento en fecha anterior a la constancia de notificación, ésta se tendrá como hecha en los términos declarados por el contribuyente, a pesar de las constancias de notificación, por lo que debe tenerse cuidado con el señalamiento de la fecha en que se manifieste haber tenido conocimiento del acto de autoridad de que se trate, puesto que ello puede dar lugar a la imposición de sanciones, o bien, al desechamiento de los medios de defensa.

Por otro lado, el procedimiento de notificación mediante personal autorizado por las autoridades fiscales se establece en el artículo 137 del Código que se analiza, cuyo texto señala:

> **Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través del buzón tributario.**
>
> **El citatorio a que se refiere este artículo será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.** En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.
>
> En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.
>
> Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código.
>
> (Énfasis añadido.)

El CFF otorga especial atención al procedimiento de notificación de los actos de autoridad, en forma consistente y reiterada, debido a que el contribuyente puede alegar desconocer la notificación y los actos que debieron darse a su conocimiento, conforme a los artículos 16 y 17 de la LFPCA, esto únicamente ante el TFJA, ya que se suprimió esta figura del recurso de revocación que se preveía en el artículo 129 del CFF, que fue derogado, por ello es conveniente citar algunos casos de los muchos supuestos relacionados con la notificación y podremos corroborar que, efectivamente, se otorga especial cuidado a la notificación respectiva, como de manera ilustrativa, mas no limitativa, se advierte en los siguientes artículos:

> **Artículo 38. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios…**
>
> (Énfasis añadido.)
>
> **Artículo 42.**
>
> …
>
> Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, **entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.**
>
> …
>
> (Énfasis añadido.)
>
> **Artículo 44.**
>
> …
>
> **II.** Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, **dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita;** si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.
>
> (Énfasis añadido.)
>
> **Artículo 48.**
>
> **I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.**
>
> …
>
> (Énfasis añadido.)
>
> **Artículo 152.** El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, **cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en este Código.** De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.
>
> **Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo a través del buzón tributario,** la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.
>
> En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.
>
> (Énfasis añadido.)

Una vez que hemos apreciado en lo fundamental las características de interpretación de las normas fiscales,

cómputo de plazos y lo relativo a las notificaciones, también es importante recordar que de conformidad con el artículo 19 del CFF en materia fiscal está prohibida la gestión de negocios, por lo que el contribuyente sólo puede actuar ante las autoridades fiscales por su propio derecho o mediante representante legal.

Con lo anterior, contamos ya con elementos para analizar la forma en que el contribuyente puede realizar sus escritos petitorios, así como los que tengan como propósito atender los requerimientos de las autoridades fiscales.

5. FORMAS DE ELABORAR ESCRITOS POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES

Por regla general, los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones fiscales utilizando los "formatos oficiales" autorizados por las disposiciones legales, sin que se permita realizarlos de otra manera, como se establece en los artículos 18 y 31 del CFF.

No obstante, cuando el contribuyente requiera ejercer su derecho de petición, así sea para una solicitud, o bien, para hacer valer medios de defensa por los que no existan formas oficiales autorizadas, se contempla la posibilidad de elaborar los denominados **escritos libres,** que el contribuyente debe elaborar cumpliendo los requisitos establecidos para ello, según el caso de que se trate.

5.1. DEL ESCRITO LIBRE

La elaboración de un escrito libre sugiere que el contribuyente debe cumplir los requisitos de forma y contenido del mismo, según el propósito que éste persigue. Sin embargo, lejos de proponer un machote o formato para cada necesidad, considero que es mejor conocer las partes que conforman un escrito y saber colocar los requisitos respectivos en el lugar apropiado, lo que permitirá aprender a elaborarlos, y para ello, es conveniente sugerir los conceptos que conforman el "cuerpo de un escrito".

Para lograr lo anterior, vamos a proponer los siguientes conceptos que permitirán identificar posteriormente lo que se puede utilizar para la elaboración de los diversos escritos libres que se pueden requerir en la práctica cotidiana.

Será necesario diferenciar, definir y analizar el cuerpo de un escrito libre para su mejor entendimiento. De esta manera tendremos una **parte superior; referencia y/o asunto; proemio; párrafo introductorio; apartado de notificación del acto de autoridad; Capítulo de hechos o antecedentes del caso; Capítulo de fundamentos de derecho de la petición,** el cual, tratándose de medios de defensa puede denominarse como **Capítulo de agravios** (en el recurso administrativo de revocación); **Capítulo de conceptos de impugnación** (en el caso de la demanda de nulidad ante el TFJA) y **conceptos de violación** (en el caso de la demanda de amparo); **Capítulo de ofrecimiento de pruebas; Capítulo de puntos petitorios; apartado de firma, integrado por la frase llamada *sacramental,* en la que se expone el "protesto lo necesario" o "protesto mis respetos"; fecha; nombre del contribuyente y, en su caso, nombre del representante legal, y desde luego, la firma autógrafa del promovente o suscriptor del escrito o la firma exigida para medios electrónicos.**

Ahora, para una mejor apreciación, haremos una descripción sucinta de cada apartado del cuerpo del escrito libre:

a) Parte superior. En la parte superior izquierda del escrito debemos señalar a la autoridad a la que se dirige nuestro escrito, respetando la jerarquía de la entidad de gobierno de que se trate, iniciando por el nombre de la dependencia o Secretaría de Estado de que se trate, hasta llegar a la denominación de la administración, subadministración, dirección, subdirección o área encargada de dar contestación a nuestro escrito.

b) Referencia y/o asunto. Después de señalar a la autoridad a quien dirigimos nuestro escrito, se puede anotar en la referencia el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), el Registro Patronal, etc., el oficio que se contesta, y en adición a lo anterior, el **asunto,** el cual consiste en una breve descripción de lo que persigue nuestro escrito, como podría ser: "Se contesta requerimiento"; "Se solicita consulta para efectos fiscales"; "Se interpone recurso administrativo de revocación"; "Se solicitan las copias certificadas que se indican"; "Se solicita orientación para efectos fiscales", etcétera.

La referencia y el asunto se colocan del lado derecho de la hoja inicial, lo que permite que las autoridades anticipen o aprecien el propósito del escrito de que se trate.

c) Proemio. Se conoce con el nombre de "proemio" al párrafo de inicio de un escrito, que se compone de dos conceptos latinos *pro*, que significa "para", en preparación de algo, introducción; y *emio*, relativo a la identidad o presentación de alguien o algo.

Así, el **proemio** es el primer párrafo de presentación del promovente, en el que señala su nombre y el carácter con el que se ostenta y, en su caso, el instrumento que acredita su personalidad cuando se actúa como representante legal; el domicilio para oír y recibir notificaciones, y la persona o personas que se autorizan para recibir notificaciones y documentos y actuar en términos del artículo 19 del CFF.

A lo anterior se agrega una expresión pacífica y respetuosa, en términos del artículo 8 constitucional, expresando: "Con el debido respeto comparezco y expongo", o bien, "Respetuosamente, ante esa H. Autoridad, manifiesto lo siguiente" o cualquier expresión de respeto dirigida a la autoridad o Tribunal ante el que se acude.

d) Párrafo introductorio. El segundo párrafo del escrito, que sigue al proemio, se conoce como párrafo introductorio porque en éste se realiza una narración más ilustrativa del propósito del escrito, que incluye el o los fundamentos legales en los que se apoya la promoción, la identificación del acto de autoridad, o bien, los elementos que deben precisarse para sustentar la petición del contribuyente.

e) Apartado de notificación del acto de autoridad. Con el propósito de que el promovente y la autoridad confirmen que el acto de autoridad que se contesta, o bien, que el que se combate en una instancia de defensa fue notificado en fecha cierta y que la promoción respectiva se presenta en tiempo oportuno, se puede señalar en este apartado lo siguiente: "El acto que se contesta (o recurre, impugna o combate) fue notificado en tal fecha, según consta en el acta de notificación que se acompaña".

Este mismo apartado se crea para que, en caso de no existir constancia de notificación, el promovente manifieste, bajo protesta de decir verdad, que no recibió constancia de notificación, o bien, aclare que el acto fue notificado por correo certificado con acuse de recibo o por vía electrónica, manifestando especialmente la fecha en que se notificó del acto, para el cómputo de los plazos que apliquen a su promoción y por así exigirlo el artículo 123, fracción III del CFF.

f) Capítulo de hechos o antecedentes. En este apartado se expone una narración ordenada cronológicamente para establecer los acontecimientos ocurridos en relación con un acto específico de la autoridad, o bien, de la petición que endereza el contribuyente. La misma cronología de este Capítulo se puede coordinar con la cronología de las pruebas que pueda llegar a ofrecer, para facilitar el estudio y análisis del escrito de que se trate.

g) Capítulo de fundamentos de derecho de la petición. Este Capítulo comprenderá las aclaraciones, argumentos, pruebas y fundamentos legales, debiendo entender que corresponde a la parte central del escrito. Aquí se expondrán todos los elementos necesarios para apoyar la pretensión del contribuyente, con relación a su escrito petitorio, a la contestación de alguna solicitud o al requerimiento de la autoridad o de un medio de impugnación.

La denominación de este Capítulo puede variar cuando se trate de medios de defensa porque comprenderá básicamente la expresión de los agravios o conceptos litigiosos, y los agravios corresponden a los señalamientos de las causas de ilegalidad de un acto de autoridad o, en su caso, en vía de juicio de garantías, a las cuestiones de inconstitucionalidad que plantea el quejoso o amparista.

Por ello, se apuntó que de acuerdo a los conceptos que corresponden a este apartado o Capítulo, en los de medios de defensa puede denominarse como **Capítulo de agravios,** en el recurso administrativo de revocación (artículo 122, fracción II del CFF); se denominará **Capítulo de conceptos de impugnación** en el caso de la demanda de nulidad ante el TFJFA, conforme al artículo 14, fracción VI de la LFPCA, y **conceptos de violación,** en el caso de la demanda de amparo.

h) Capítulo de ofrecimiento de pruebas. En este apartado del escrito se describen las pruebas que el asunto requiera, las cuales deben guardar simetría con el Capítulo de hechos. Asimismo, es recomendable que sigan un orden cronológico apropiado; además, la denominación de las pruebas será de *documentales públicas* cuando su emisión o elaboración del contenido hubiere sido por parte de las autoridades fiscales o cualquier otra autoridad administrativa, por fedatarios públicos, como los notarios, corredores y secretarios de juzgados y Tribunales, y todos aquellos que se encuentren dotados de fe pública.

Por su parte, se denominarán *documentales privadas* cuando su emisión, autoría o suscripción y contenido sea propio de los particulares, aun cuando se trate de copias certificadas por notario, porque el carácter de "privadas" proviene, como se ha dicho, de la autoría de los documentos elaborados por el contribuyente y los terceros con él relacionados.

Otra prueba que se llega a ofrecer es la denominada *pericial,* que es cuando se requiere la opinión de un perito en cualquier materia especializada, la cual deberá tener relación con los argumentos o causa de controversia o litigio.

Finalmente, se ofrece la *prueba presuncional* en su doble carácter o aspecto, es decir, por una presunción *legal y humana*, que pretende indicar que el oferente de esta prueba virtual actúa conforme a la ley y de manera honesta, correcta y/o de buena fe.

i) Capítulo de puntos petitorios. En este apartado, el promovente del escrito solicita que se tenga por presentada su promoción; se admita a trámite su escrito; se tengan por ofrecidas y presentadas sus pruebas; se acepte el domicilio señalado para oír y recibir notificaciones y documentos, y a las personas autorizadas para estos propósitos; se ordene la suspensión del procedimiento de ejecución o, en su caso, la suspensión del acto impugnado o reclamado, y finalmente, se conceda en su favor lo solicitado.

j) Apartado de firma. En esta parte final del escrito libre, el interesado, al actuar con propiedad, debe reiterar su conducción pacífica y respetuosa en favor de la autoridad o Tribunal a quien se dirija, y al manifestar su "protesto", incluye además que sus declaraciones se han realizado bajo protesta de decir verdad; por ello suele concluirse el escrito con la frase "protesto lo necesario" o "protesto mis respetos".

Además, debe asentarse la fecha en que se concluyó y firmó el escrito (en la inteligencia de que la fecha de validez del documento será la que se consigne en el respectivo acuse de recepción o recibo del destinatario de la promoción); se deberá anotar el nombre del contribuyente y, en su caso, el nombre del representante legal, y desde luego deberá estamparse la firma autógrafa del promovente o suscriptor del escrito, o la firma autorizada por vía o medios electrónicos, teniendo muy en cuenta que su omisión tiene efectos fatales para los contribuyentes, debido a que invalida la presentación del escrito.

k) Adecuación de los apartados que integran un escrito. La adecuación de los conceptos que integran un escrito dependerá de los propios requisitos que deba satisfacer la promoción de que se trate, pero lo importante será que se entiendan estos conceptos y se apliquen adecuadamente, y para ello, ahora lo que haremos es señalar en los siguientes casos en qué lugar colocaríamos los requisitos señalados en los artículos siguientes, para lo cual, con **negrillas** adicionales, mencionaré el apartado al que corresponden, para que sea más ilustrativo:

Artículos del CFF

Artículo 18. Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, **podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.**

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Los contribuyentes a que se refiere el **tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar.** Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. **Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.**

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse **en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.**

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.

(Énfasis añadido.)

Artículo 18-A. Las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34, 34-A y 36 Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, **en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18 de este Código, con lo siguiente:**

I. Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este Código.

II. Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado.

IV. Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución.

VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código.

Si el promovente no se encuentra en los supuestos a que se refieren las fracciones II, VII y VIII de este artículo, deberá manifestarlo así expresamente.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, se estará a lo dispuesto en el artículo 18, último párrafo de este Código.

(Énfasis añadido.)

Artículo 18-B. La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, **en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

(Énfasis añadido.)

Artículo 122. El escrito de interposición del recurso **deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:**

I. La resolución o el acto que se impugna.

II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código.

(Énfasis añadido.)

Artículo 123. El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por

correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el escrito en que se interponga el recurso o dentro de los quince días posteriores, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código.

(Énfasis añadido.)

A manera de ejemplo, ahora un bosquejo al que incorporaremos los nombres de los apartados que conforman el cuerpo de un escrito, en este caso, de un recurso administrativo:

a) (Parte superior izquierda del escrito)

H. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA DEL CENTRO DE LA CIUDAD DE MÉXICO

P R E S E N T E

b) (Referencia y Asunto)

REFERENCIA. R.F.C.: GTH-000-G57

ASUNTO: Se interpone recurso administrativo de revocación.

c) (Proemio)

MARIO _____*N*_____ _____*N*_____, en nombre y representación legal de (NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE), S.A. DE C.V., personalidad que se acredita con el testimonio notarial que se adjunta, señalando como domicilio fiscal el ubicado en, Colonia_____, México, Ciudad de México, C.P._____, señalando como domicilio para oír y recibir notificaciones y documentos el ubicado en _____, C.P. 04630, en la Ciudad de México, autorizando en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, a los señores _____ con el debido respeto comparezco para exponer:

d) (Párrafo introductorio)

I. Que por medio del presente escrito, y con fundamento en los artículos 116, 117 fracción I incisos a) y d), 121, 122, 123, 125 y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, vengo a interponer recurso de revocación en contra del oficio número 324-SAT000-IV-0-00-3-070000, de fecha _____ de_____ de _____, dictado por la Administración Local de Auditoría Fiscal del_____ de la Ciudad de México, del Servicio

de Administración Tributaria, mediante los cuales impone una multa de *$9,783.00;* todo lo cual deviene de ilegal e improcedente, en virtud de que no se cumplen con las garantías de legalidad y seguridad jurídica de mi mandante, previstas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el diverso 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

e) (Apartado de Notificación del acto de autoridad)

II. El acto que se recurre se notificó el día_____ de_____ de _____ según consta en el acta de notificación que se acompaña.

III. Motivan el presente recurso los siguientes:

f) (**Capítulo de Hechos o Antecedentes**)

H E C H O S:

1. Mi representada es una sociedad mercantil, debidamente constituida conforme a las leyes de los Estados Unidos Mexicanos, que ha procurado cumplir oportuna y cabalmente con sus obligaciones fiscales a su cargo.

2. Con fecha_____ de_____ de, se dictó el oficio número 324-SAT_____ dictado por la Administración Local de Auditoría Fiscal del_____ de la Ciudad de México, del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual ordena la verificación de la expedición de comprobantes fiscales levantándose acta de verificación.

3. Con fecha_____ de_____ de_____, se notificó el oficio número 324-SAT_____, de fecha_____ de_____ de_____, dictado por la Administración Local de Auditoría Fiscal del_____ de la Ciudad de México, del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual impone una multa de *$9,783.00;* todo lo cual deviene de ilegal e improcedente, en virtud de que no se cumplen con los derechos humanos de legalidad y seguridad jurídica de mi mandante, previstos en los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el diverso 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, como se demostrará en los siguientes:

g) (Capítulo de fundamentos de derecho, Agravios)

A G R A V I O S:

PRIMERO. La hoy recurrente impugna el oficio sancionador en virtud de que proviene de un acto viciado como lo es la orden de verificación contenida en el oficio número 324-SAT-_____, ya que dicho oficio se notificó de forma ilegal en oposición al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, dejando a mi mandante en estado de indefensión, ya que no se otorgó la oportunidad de ofrecer pruebas y desvirtuar los hechos consignados en el acta de verificación de fecha_____ de_____ de_____, conforme al artículo 49, fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es así, pues la notificación de la orden de verificación para la expedición de comprobantes fiscales, no se notificó conforme al artículo 137 del Código Fiscal, ya que como se aprecia de la lectura del acta de fecha_____ de_____ de_____, que sirve para circunstanciar la entrega de la orden, no se asentó la forma de cerciorar del domicilio en donde se realizará la visita, debido a que solamente se expresa que el visitador se constituyó en el domicilio; empero no expresa la forma en que se cercioró, violando lo dispuesto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, significando que es hasta ahora que mi mandante conoce el contenido de la orden de visita.

En efecto, en el acta de verificación, no se acredita que el visitador haya circunstanciado de forma correcta la notificación de la orden de verificación, al no expresar la forma en que_____.

De lo anterior se desprende que el oficio citado no se notificó conforme al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, siendo procedente que se deje sin efectos la notificación del oficio que se impugna, porque no se notificó correctamente la orden de visita.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis jurisprudencial publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, novena Época del mes de agosto de 1997, Tomo VI, página número 649, que dice a la letra:

ACTOS ADMINISTRATIVOS, NOTIFICACIÓN PERSONAL DE LOS. FORMALIDADES QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA SU VALIDEZ.

Dado que la notificación es el medio legal a través del cual se da a conocer a las partes y a terceros el contenido de una resolución, además de que es procesalmente inexistente mientras no

se haga del conocimiento de los interesados, ésta debe cumplir con las formalidades que para tal efecto señala la ley, entre las que se indica, como regla general, que las diligencias que practiquen las autoridades fiscales deberán efectuarse entre las 7:30 y las 18:00 horas, por conceptuarse éstas como hábiles, por lo que es necesario que en el documento de referencia se asiente la hora en que se practicó la diligencia, pues es a partir de ese momento en que se declara legalmente notificado el acto de que se trata; resulta imperativo establecer, **además, que las actas levantadas con motivo de las notificaciones deben contener una exposición pormenorizada de los hechos conforme a los cuales se hayan practicado las diligencias, entre los que deben señalarse que el notificador se constituyó en el domicilio indicado para tal efecto, cómo fue que se cercioró de que la persona que debía ser notificada vive o tiene su domicilio fiscal en el lugar en que ha de practicarse la diligencia; que una vez constituido en ese lugar, el notificador requirió la presencia de tal persona o de su representante legal, en su caso, que el día anterior le dejó citatorio, o bien, cómo fue que verificó que en realidad era la persona a notificar; de lo acontecido durante la diligencia deben levantarse acta circunstanciada, ya que sólo así se tendrán datos que permitan verificar que la persona con quien se entendió la diligencia es con quien debió hacerse, así como la hora en que se practicó la notificación.**

Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito.

Amparo directo 289/97. Constructora Gastolum, S.A. de C.V. 15 de mayo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro Rivera. Secretaria: Silvia Marinella Covián Ramírez.

En efecto, del criterio anterior se desprende que toda acta de notificación debe contener la forma en que el notificador se cercioró de que realmente se constituyó en el domicilio, es decir, describir los elementos que sirven para demostrar que efectivamente se realizaron las notificaciones en el domicilio señalado, situación que en el acta no ocurrió.

SEGUNDO. Mi mandante impugna el oficio sancionador en virtud de que proviene de un acto viciado como lo es la orden de verificación de comprobantes fiscales contenido en el oficio número 324-SAT-, en virtud de que no se fija de forma correcta el periodo a revisión, al no expresarse con exactitud la fecha de iniciación y de terminación del periodo.

En efecto, la forma de fijar el periodo de revisión en la orden de verificación no cumple con lo dispuesto por el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, ya que no se precisa….

Es aplicable la tesis jurisprudencial que se transcribe a continuación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XX, del noveno Tribunal Colegiado del Primer Circuito, del mes de diciembre de 2004, página número 1394, que dice:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. LA EXPRESIÓN "POR EL DÍA" NO ES EXACTA RESPECTO DEL PERIODO QUE DEBE SER REVISADO, POR LO QUE SI AQUÉLLA LA CONTIENE VULNERA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Las autoridades fiscales se encuentran autorizadas constitucionalmente para practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los documentos necesarios que demuestren el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, pero para ejercer esa facultad deben

TERCERO. Mi mandante impugna el oficio sancionador en virtud de que proviene de un acto viciado como lo es acta de verificación, en virtud de que no se acreditó la legal existencia de su cargo de verificador como se hace constar en dicha acta.

En efecto, en el acta de verificación de expedición de comprobantes fiscales no se circunstanció conforme a Derecho el fundamento legal de donde deviene el supuesto cargo de supervisor, por lo que el procedimiento de revisión resultó ilegal, entre otras cosas, porque carece de

h) (Capítulo de ofrecimiento de pruebas)

Para apoyo a la acción intentada y los hechos narrados, ofrezco y exhibo las siguientes:

P R U E B A S:

1. LAS DOCUMENTALES PÚBLICAS, consistentes en el acto que se combate identificado como el oficio número 324-SAT-_____ de fecha_____ de_____ de_____, dictado por la Administración Local de Auditoría Fiscal del_____ de la Ciudad de México, del Servicio de Administración Tributaria.

2. LA DOCUMENTAL PÚBLICA, consistente en el oficio número 324SAT-_____ dictado por la

Administración Local de Auditoría Fiscal del_____ de la Ciudad de México, del Servicio de Administración Tributaria.

3. LA DOCUMENTAL PÚBLICA, consistente en el acta de verificación de expedición de comprobantes fiscales, de fecha_____ de_____ de.____

4. LA DOCUMENTAL PÚBLICA, consistente en el testimonio del poder notarial que se adjunta.

Todas las pruebas anteriores se exhiben en fotocopias, declarando bajo protesta de decir verdad, que la hoy recurrente tiene en su poder los originales que ofrece exhibir de ser necesario, atento a lo que dispone el artículo 123, fracción IV, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

5. LA PRESUNCIONAL LEGAL Y HUMANA, en todo lo que favorezca y beneficie a mi representada.

i) (Capítulo de puntos petitorios)

Por lo anteriormente expuesto;

A esa H. Autoridad, solicito atentamente:

PRIMERO. Tener por presentada a mi mandante, interponiendo recurso administrativo de revocación en contra del acto que se señala en la parte introductoria del presente escrito.

SEGUNDO. Tener por señalado domicilio para oír y recibir notificaciones y por autorizados a los profesionistas citados en el proemio del presente recurso.

TERCERO. Admitir a trámite el presente recurso y tener por ofrecidas y exhibidas las pruebas señaladas en el Capítulo respectivo.

CUARTO. Con motivo de la presentación del presente escrito y con apoyo en lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, ordenar a la autoridad que corresponda, suspender el procedimiento administrativo de ejecución del crédito fiscal recurrido, hasta que sea resuelta esta instancia.

QUINTO. Previos los trámites procedimentales, dictar resolución favorable a los intereses de mi mandante, ordenando dejar sin efectos el acto que se combate.

j) (Apartado de firma)

Protesto lo necesario.

Ciudad de México, a_____ de_____ de_____. (NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE), S.A. DE C.V.

NOMBRE _____ FIRMA _____.

Representante Legal

Con el ejemplo anterior es posible identificar los conceptos integradores de un escrito, y con la práctica será fácil adecuarlos a las necesidades que se requieran cotidianamente.

5.2. DE LOS REQUISITOS DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES

En términos generales, las autoridades administrativas y las fiscales emiten sus documentos *oficialmente*, ya sea porque lo hacen en ejercicio de sus atribuciones, es decir, de manera oficial, o porque utilizan la papelería oficial, los números de clave autorizados a la entidad de gobierno de que se trate, en su caso, los números progresivos de folio que se controlan internamente, los sellos, firmas autorizadas y las copias que se turnan a otras autoridades para su conocimiento, control o seguimiento.

Por otro lado, el contenido de los actos de autoridad dirigidos a los particulares debe acreditar, en primer término, las facultades por materia y por territorio de la autoridad que suscribe el acto de molestia, de modo que se motiva y fundamenta su competencia, en observancia del artículo 16 constitucional.

Una vez que ha citado los fundamentos de su competencia material y territorial, corresponde señalar los motivos, hechos, circunstancias, causas específicas, entre otros, que dan lugar a la emisión del acto de molestia, con lo que a su vez deben citar los fundamentos legales en que se apoya la emisión de dicho acto de autoridad dirigido a los particulares o contribuyentes.

El documento oficial puede señalar algún apercibimiento o advertencia al destinatario del mismo, de que en caso de desobediencia puedan aplicarse medidas disciplinarias reguladas por el artículo 40 del CFF.

Respecto de las autoridades fiscales, los requisitos exigidos en la emisión de sus actos de molestia se regulan por el artículo 38 del mismo Código, cuya disposición se considera reglamentaria del artículo 16 constitucional.

Los requisitos exigidos en el artículo 38 del CFF se transcriben a continuación:

> **Artículo 38.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
>
> **I.** Constar por escrito en documento impreso o digital.
>
> Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
>
> **II.** Señalar la autoridad que lo emite.
>
> **III.** Señalar lugar y fecha de emisión.
>
> **IV.** Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
>
> **V.** Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.
>
> Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado “De los Medios Electrónicos” de este ordenamiento.
>
> En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.
>
> Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.
>
> Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.
>
> El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.
>
> Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

En consecuencia, la autoridad al emitir sus actos está obligada a observar las normas de procedimiento. Tal es el caso cuando ejerce facultades de comprobación, que en su orden originalmente están previstas en el artículo 42 del CFF, que por su importancia se transcribe a continuación:

> **Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:
>
> **I.** Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
>
> **II.** Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;

d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. (Derogada, DOF 17 de junio de 2016)

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se

trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

Las facultades de comprobación, a su vez, están ordenadas de una manera no muy clara dentro del CFF, por lo que cuando no se está familiarizado con este ordenamiento, se llega a confundir el apartado de estas facultades porque no se desglosan de manera específica los artículos que resultan aplicables a cada hipótesis de fiscalización, y por este motivo resulta muy útil que de una manera sencilla se citen los numerales que están relacionados en cada hipótesis, en los siguientes términos:

Artículo 42, fracción I. Relativo a la revisión por rectificación de errores aritméticos, omisiones y otros que se adviertan en las declaraciones, solicitudes o avisos, razón por la cual serán requeridos los contribuyentes para la presentación de los documentos que procedan y permitan la rectificación del error u omisión de que se trate.

Esta disposición se relaciona íntimamente con el artículo 53 del mismo ordenamiento, que tiene como propósito dar seguimiento al ejercicio de facultades de comprobación, pero se debe comentar que de acuerdo con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), esta facultad de fiscalización es ejercida únicamente por las administraciones de recaudación, por ser éstas las que reciben directamente las declaraciones, avisos y solicitudes, y en esas condiciones tienen acceso a la revisión de las mismas.

No existe un procedimiento que deba seguir la autoridad ejecutora dentro del ejercicio de la facultad revisora a que se refiere la fracción I del artículo 42. Sin embargo, el cuarto párrafo de este artículo sí exige que se dé a conocer el inicio de las facultades respectivas, y el artículo 53 del propio Código de que se trata, permite a la autoridad ejecutora realizar el requerimiento de documentación, lo que en su conjunto hace posible determinar los errores incurridos, y señalar la forma en que el contribuyente deberá corregirlos, existiendo la posibilidad de que se impongan sanciones además de otros accesorios que los errores aritméticos detectados hubieran generado.

Artículo 42, fracción II. La llamada revisión de gabinete encuentra el procedimiento a seguir en el artículo 48 del propio Código, pero también le son aplicables los artículos 46-A, 50, 51 y 65 del mismo ordenamiento.

Artículo 42, fracción III. La visita domiciliaria encuentra su procedimiento a seguir en los artículos 43 al 46-A, 50, 63 y 65 del CFF.

Artículo 42, fracción IV. La revisión del dictamen se relaciona con los artículos 52 y 52-A, así como el 65 del CFF; no obstante, como el cuarto párrafo del artículo 42 del mismo ordenamiento facilita a la autoridad fiscalizadora la posibilidad de combinar supuestos de revisión, tradicionalmente las autoridades ordenadoras combinan la fracción IV con la fracción II de este mismo artículo, provocando que se generen los supuestos relativos a la revisión de gabinete y, por consiguiente, también resulten aplicables los artículos 46-A, 48, 50, 51, 63 y 65 del mismo Código.

Artículo 42, fracción V. Relativo a la revisión de visita domiciliaria, en relación con la expedición de comprobantes fiscales; obligaciones en materia del RFC; comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de mercancías; incluso para verificar la inscripción de los contribuyentes al RFC y la actualización de sus datos, en cuyo defecto podrían inscribirlos las autoridades revisoras; además de que, en relación con las bebidas alcohólicas, la facultad se ejerce para verificar que los envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto respectivo o, en su caso, que se destruyan los envases que contenían bebidas alcohólicas.

El procedimiento de fiscalización de esta fracción se establece en el artículo 49 del mismo Código. Su contenido, en lo general, procura que las autoridades fiscales se apoyen en el "factor sorpresa" por el tipo de conceptos que se fiscalizan. Dicho factor sorpresa consiste en notificar la orden con cualquier persona que se encuentre en el lugar sujeto a la revisión, y no necesariamente al contribuyente o a su representante legal.

Debido a lo anterior y por este particular motivo, se considera que el contribuyente es colocado en estado de indefensión, puesto que sí debe notificarse la orden. Como resultado de tal situación, tenemos dos efectos jurídicos: el primero es que en materia fiscal está prohibida la gestión de negocios, de modo que los actos realizados por las

autoridades con terceros ajenos a los contribuyentes y sus representantes legales resultan violatorios del artículo 19 del CFF.

En segundo lugar, si el artículo 42, cuarto párrafo, en relación con el artículo 49 del CFF, impone la obligación de notificar la orden de visita a su destinatario, es obvio que deben seguirse las reglas de la notificación personal, atentos a lo establecido por los artículos 38, 42, último párrafo, 134, 135 y 137 del Código en cita y, por lo mismo, la notificación de la orden surtirá efectos hasta el día siguiente a la fecha en que se realice la notificación. Lo anterior nos indica que el contenido del artículo 49 que se comenta es esencialmente contrario a las disposiciones que se han citado, y lo deseable sería que se corrija su texto, principalmente porque se está afectando el domicilio de los contribuyentes; de tal manera que se atenta contra un bien jurídico tutelado por los Derechos Humanos de legalidad y seguridad jurídica emanados de los artículos 14 y 16 constitucionales.

Artículo 42, fracciones VI y VII. Los supuestos referidos en estas fracciones no son propiamente procedimientos de fiscalización, aunque pueden considerarse como elementos complementarios de las fracciones II a V del propio artículo 42 del CFF porque permiten practicar avalúos o la verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transportación. Asimismo, la fracción VII permite recabar informes y datos que, con motivo de sus funciones, posean los funcionarios y empleados públicos y los fedatarios; por ello se considera que se trata de supuestos complementarios para la fiscalización.

Artículo 42, fracción VIII. (Derogada)

Artículo 42, fracción IX. En esta fracción, ya se incorporan las revisiones electrónicas y señala su procedimiento, por lo que su contenido se explica por sí mismo y se transcribe a continuación:

Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

El cuarto párrafo de esta disposición señala lo siguiente:

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Como complemento a las facultades de fiscalización se agrega lo siguiente:

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

(Énfasis añadido.)

6. FACULTAD LIQUIDADORA DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Las autoridades fiscales pueden determinar la situación fiscal de los contribuyentes, para lo cual, previamente, deben ejercer sus facultades de comprobación, pues sólo mediante estas últimas pueden verificar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes y, en su caso, determinar en cantidad líquida el monto de las contribuciones adeudadas con sus respectivos accesorios legales, teniendo como únicas limitantes los supuestos referidos en los artículos 50 y 67 del CFF; mientras que los fundamentos de esa facultad liquidadora corresponden a los supuestos referidos por los artículos 51, 63 y 65 del mismo ordenamiento legal.

Capítulo XV

RECURSO DE REVOCACIÓN

1. DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

1.1. CARÁCTER UNINSTANCIAL DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

Es importante establecer que los recursos administrativos se fundan en la facultad que posee la administración pública para mantener el control de la legalidad de los actos y de la jerarquía administrativa, precisamente a través de la observancia y el cumplimiento de la ley, razón por la cual se considera un medio de resolución de conflictos de carácter autocompositivo, ya que la autoridad no puede actuar como parte, ni mucho menos mejorar el contenido de la resolución recurrida.

Por lo mismo, la autoridad competente debe respetar la interposición del recurso y los agravios que haga valer el recurrente, procurando revisar la legalidad del acto controvertido, y emitiendo al efecto una resolución adecuadamente fundada y motivada, en observancia de los Derechos Humanos de legalidad y seguridad jurídica.

En los casos en que se puede optar por el recurso o por el juicio fiscal, si el particular decide ir directamente a juicio, ya no será posible acudir al recurso.

En los casos en que se opte por el recurso, éste se podrá hacer valer una sola vez, es decir, es uninstancial, por ello la "resolución revocatoria para efectos no es recurrible en la misma sede administrativa", aun cuando se mande reponer el acto recurrido o el procedimiento del que proviene dicho acto, atento a lo que dispone el artículo 124, fracción II del Código Fiscal de la Federación (CFF), que expresamente establece que el recurso será improcedente contra actos administrativos *que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.* Sin embargo, el artículo 125 del CFF señala que es posible volver a recurrir en revocación, la resolución emitida en cumplimiento de una resolución revocatoria para efectos por una sola ocasión más, lo cual tiene su lógica, porque si bien es cierto que la resolución que recaiga a un recurso administrativo no puede ser impugnada en otro recurso administrativo, también lo es que cuando en la resolución a la instancia administrativa se ordena reponer un acto, entonces se podría recurrir la nueva resolución dictada en cumplimiento de una resolución revocatoria, precisamente por una vez más mediante un segundo recurso de revocación.

Por otro lado, no es admisible que contra un mismo acto se hagan valer simultáneamente el recurso administrativo y el juicio fiscal, puesto que indiscutiblemente éstos correrían el riesgo de ser improcedentes en los términos que dispone el artículo 124, fracción V del CFF, el cual establece que es improcedente el recurso de revocación cuando se haga valer contra actos *que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente* y, en consecuencia, podría igualmente decretarse la improcedencia y el sobreseimiento del juicio fiscal, como lo establece el artículo 8, fracción V de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), que a la letra dice: *Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.*

En cambio, cuando se ejerce la opción por el recurso o por el juicio fiscal, debe ejercerse la misma opción o vía de defensa elegida respecto de actos conexos, es decir, entre los actos vinculados por ser uno antecedente de otro, o el segundo consecuencia del primero, conforme a los artículos 120, 124, fracción V, y 125 del CFF, y 8, fracción VII de la LFPCA, que expresamente establecen:

> **Artículo 120.** La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
>
> Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

Artículo 124.

…

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Artículo 125. El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía.

…

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que conozca del juicio respectivo.

LFPCA: Es improcedente el juicio cuando se haga valer contra actos que:

Artículo 8.

…

VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la ley disponga que debe agotarse la misma vía.

…

1.2. SU DEFINICIÓN

El concepto “recurso” proviene del latín *recursus,* que significa “camino de vuelta, de regreso o retorno”, y, en mi concepto práctico y lógico, **el recurso de revocación es la posibilidad de modificar una decisión por parte de su emisor.**

El recurso administrativo se puede definir en sentido amplio como el medio de defensa previsto en favor de los particulares, con el propósito de que éstos acudan ante la autoridad competente de la propia entidad de gobierno, de la que depende la emisión del acto definitivo, que causa un agravio al particular en forma personal o patrimonial con el propósito de que dicha autoridad revise la “legalidad” de la emisión del acto que se recurre, con el fin de decidir si lo deja sin efectos o lo revoca totalmente, o bien, lo confirma o, en su caso, lo revoca para que se mande reponer el procedimiento y/o el acto recurrido por violaciones procedimentales o formales, excepto cuando se trate de facultades discrecionales, en cuyo caso las violaciones sólo pueden ser subsanadas por la propia autoridad emisora de origen, dentro del ámbito de su facultad discrecional y no por una resolución de revocación para efectos, sino por una revocación lisa y llana.

Por lo mismo, la autoridad administrativa no actúa como Tribunal jurisdiccional ni judicial, ni de control legislativo o constitucional, ya que éstos corresponden a los medios de *heterocomposición* de conflictos, es decir, actúan *terceros ajenos a la controversia, de manera imparcial y gratuita,* conforme lo dicta el artículo 17 constitucional, y sus resoluciones son denominadas *sentencias o ejecutorias,* mientras que la decisión de la autoridad administrativa se denomina *resolución administrativa que recae o se dicta en un recurso administrativo*.

1.3. DE LA PROCEDENCIA, IMPROCEDENCIA Y SOBRESEIMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

1.3.1. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

El particular debe cumplir los requisitos de procedencia del recurso administrativo, tanto del término para su interposición como respecto de los requisitos que debe contener o satisfacer el escrito, además de los documentos o anexos que se deban acompañar, conforme a los artículos 18, 122 y 123 del CFF, que señalan:

Artículo 18. Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.

Artículo 122. El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

I. La resolución o el acto que se impugna.

II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código.

Artículo 123. El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el escrito en que se interponga el recurso o dentro de los quince días posteriores, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código.

En caso de incumplimiento a esos requisitos por omisión u oscuridad del recurso administrativo, la autoridad, por una sola ocasión, requerirá al recurrente –mediante una prevención– para que, en el término de cinco días posteriores a la fecha en que surtió efectos la notificación de dicha prevención, satisfaga los requisitos no cumplidos a que se refieren los artículos 122 y 123 del CFF antes referidos.

El incumplimiento a lo requerido vía prevención puede dar lugar al desechamiento del recurso, a tener por no presentadas las pruebas o documentos omitidos, e incluso a tener por no presentado el recurso.

1.3.2. FECHA DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN Y VÍA DE INTERPOSICIÓN

De conformidad con el artículo 121 del CFF, el recurso de revocación ante las autoridades dependientes del Servicio de Administración Tributaria (SAT), se debe interponer por conducto del Buzón Tributario, es decir, mediante medios electrónicos, dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a la fecha en que surtió efectos la notificación de la resolución definitiva que será materia de impugnación en la sede administrativa.

Al efecto el artículo 121 del CFF, señala lo siguiente:

Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

El escrito de interposición del recurso también podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

(Derogado tercer párrafo.)

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

> En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.
>
> (Énfasis añadido.)

Cabe hacer la aclaración de que el uso del Buzón Tributario en la actualidad únicamente aplica en la interposición del recurso ante las dependencias del SAT, por lo que, cuando el crédito fiscal federal fue determinado por una entidad local y en ejecución de los Convenios de coordinación fiscal en materia de contribuciones federales, entonces se interpone el recurso directamente y de manera impresa ante el área jurídica dependiente del gobierno local que emitió el acto; se podría decir que no se utilizan todavía los medios electrónicos (Buzón Tributario) para la interposición del recurso de revocación en las entidades federativas.

Ya sea que se presente el recurso ante las autoridades dependientes del SAT por conducto del Buzón Tributario en el que se envían también las documentales exigidas y que se deben acompañar al recurso, o bien, que se presente en forma impresa ante las autoridades locales que ejercen facultades de comprobación en materia fiscal federal, en ambos casos el plazo para la interposición del recurso será de 30 días, hecha excepción de los casos en que se trate de los supuestos previstos por el artículo 127 del CFF.

El artículo 127 del mismo ordenamiento establece una excepción al plazo de interposición del recurso administrativo de revocación, cuyo texto dispone:

> **Artículo 127.** Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora **hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria**, salvo que se trate de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como de bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material, **casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.**
>
> (Énfasis añadido.)

Se debe destacar que, en los supuestos de excepción a la regla general de esperar a la convocatoria de remate para interponer el recurso de revocación contra actos de procedimiento administrativo de ejecución en los que se alegue la ilegalidad de éste, el plazo es de 10 días y, por ello, en los casos de excepción o salvedad referidos en el precitado artículo se puede considerar que el plazo para recurrir en revocación los actos referidos en esta disposición también será de 10 días, por ejemplo, en el caso del embargo, bloqueo o inmovilización de una cuenta bancaria.

Por otro lado, el CFF dedica un apartado especial en cuanto a la procedencia del recurso que se haga valer contra un acto liquidatorio de créditos fiscales cuando se hagan valer únicamente cuestiones de fondo, es decir, que no se hagan valer vicios de procedimiento, o bien, otros argumentos de derecho que no se refieran a las cuestiones específicas de la determinación del crédito fiscal que se interpreta como el fondo de la controversia.

1.3.3. DEL RECURSO DE REVOCACIÓN QUE SE HACE VALER CONTRA LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA ÚNICAMENTE POR CUESTIONES DE FONDO DEL ASUNTO

Los artículos 133-B, 133-C, 133-D, 133-E, 133-F y 133-G del CFF se refieren al caso del trámite y resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo, el cual pretende que los recurrentes se limiten a plantear agravios únicamente por cuestiones del fondo de la controversia, por lo que, para ilustrar este apartado que se refiere a un procedimiento especializado, se transcriben a continuación las disposiciones precitadas:

> **Del Trámite y Resolución del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo**
>
> **Artículo 133-B.** El recurso de revocación previsto en este Capítulo podrá tramitarse y resolverse conforme al procedimiento especializado previsto en esta Sección cuando el recurrente impugne las resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y la cuantía determinada sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada.
>
> En lo no previsto en la presente Sección, se aplicarán las demás disposiciones señaladas en este

Capítulo, observando los principios de oralidad y celeridad.

Artículo 133-C. El promovente que haya optado por el recurso de revocación exclusivo de fondo no podrá variar su elección.

Antes de admitir a trámite el recurso de revocación exclusivo de fondo, la autoridad deberá verificar que se cumplan los requisitos de procedencia y que no se configure alguna causal de sobreseimiento de conformidad con lo previsto en los artículos 18, 121, 122, 123, 124, 124-A y 126 de este Código.

El promovente sólo podrá hacer valer agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la resolución que se recurre, sin que obste para ello que la misma se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de los requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables.

Para los efectos del recurso de revocación exclusivo de fondo, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos:

I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.

II. La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas.

III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.

IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

(Énfasis añadido.)

Artículo 133-D. El escrito de interposición del recurso de revocación exclusivo de fondo, deberá satisfacer los requisitos previstos en los artículos 18 y 122 de este Código y señalar además:

I. La manifestación expresa de que se opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo.

II. La expresión breve y concreta de los agravios de fondo que se plantean.

III. El señalamiento del origen del agravio, especificando si este deriva de:

a) La forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados;

b) La interpretación o aplicación de las normas involucradas;

c) Los efectos que le atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan el fondo de la controversia;

d) Si cualquiera de los supuestos anteriores son coincidentes;

e) Si requiere el desahogo de una audiencia para exponer las razones por las cuáles considera le asiste la razón, en presencia de la autoridad administrativa competente para resolver el recurso de revocación exclusivo de fondo y de la autoridad que emitió la resolución recurrida.

El promovente deberá adjuntar al escrito en que se promueva el recurso de revocación exclusivo de fondo, los mismos documentos que prevé el artículo 123 del presente Código, observando las modalidades para las pruebas documentales que contiene dicho precepto legal, debiendo relacionar expresamente las pruebas que ofrezca con los hechos que pretende acreditar a través de las mismas.

Cuando se omita alguno de los requisitos que debe contener el escrito de interposición del recurso de revocación exclusivo de fondo, se requerirá al promovente para que cumpla con dichos requisitos dentro del plazo de cinco días contados a partir de que surta efectos la notificación del citado requerimiento. De no hacerlo o si se advierte que únicamente se plantean agravios relativos a cuestiones de forma o procedimiento, el recurso de revocación se tramitará de forma tradicional.

En el caso de que el promovente, una vez que optó por el recurso de revocación exclusivo de fondo, formule en su escrito de promoción agravios de fondo y forma o procedimiento, estos dos últimos se tendrán por no formulados y sólo se resolverán los agravios de fondo.

Si el promovente satisface los requisitos que debe contener la promoción del recurso de revocación exclusiva de fondo, la autoridad encargada de la resolución del mismo emitirá el oficio a

través del cual se tenga por admitido el recurso.

Artículo 133-E. En el caso de que el contribuyente en su escrito de promoción del recurso de revocación exclusivo de fondo, manifieste que requiere del desahogo de una audiencia para ser escuchado por la autoridad encargada de emitir la resolución del recurso respectivo, ésta deberá tener verificativo a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquel en que se emitió el oficio que tiene por admitido el recurso de revocación exclusivo de fondo, señalando en el mismo día, hora y lugar para su desahogo.

La audiencia tendrá verificativo en las instalaciones de la autoridad administrativa que resolverá el recurso de revocación exclusivo de fondo, encontrándose presente la autoridad emisora de la resolución recurrida y el promovente.

En caso de inasistencia del promovente, la audiencia respectiva no se podrá volver a programar, emitiéndose la lista de asistencia respectiva, que deberá ser integrada al expediente del recurso, excepto cuando el promovente con cinco días de anticipación a la fecha de la audiencia solicite se fije nuevo día y hora para su celebración, la cual deberá llevarse a cabo dentro de los cinco días siguientes a la primer fecha. La autoridad emisora de la resolución recurrida no podrá dejar de asistir a la audiencia ni solicitar se vuelva a programar la misma para lo cual, en su caso, podrá ser suplido en términos de las disposiciones administrativas aplicables.

Artículo 133-F. En el supuesto de que el promovente acompañe al escrito de promoción del recurso de revocación exclusivo de fondo como prueba documental el dictamen pericial, la autoridad administrativa que resolverá el recurso tendrá la más amplia facultad para valorar no sólo la idoneidad y el alcance del referido dictamen exhibido, sino también la idoneidad del perito emisor, pudiendo citar al mismo a fin de que en audiencia especial, misma que se desahogará en forma oral, responda las dudas o los cuestionamientos que se le formulen, para ello el perito será citado con un plazo mínimo de cinco días anteriores a la fecha fijada para la audiencia.

En el desahogo de la audiencia respectiva podrá acudir, tanto el promovente como la autoridad emisora de la resolución impugnada, para efectos de ampliar el cuestionario respectivo o en el caso de la autoridad, formular repreguntas.

De conformidad con el artículo 130, cuarto párrafo de este Código, la autoridad que emitirá la resolución al recurso de revocación exclusivo de fondo podrá, para tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, ordenar el desahogo de otra prueba pericial a cargo de un perito distinto y la valoración de ambos dictámenes periciales atenderá únicamente a razones técnicas referentes al área de especialidad de los peritos.

Artículo 133-G. La resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo se emitirá en el sentido de confirmar el acto impugnado, dejar sin efectos el mismo, modificarlo o dictar uno nuevo que lo sustituya, en términos de lo dispuesto por el artículo 133, fracciones II, IV y V de este Código. La resolución será favorable al promovente cuando:

I. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron;

II. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado fueron apreciados por la autoridad en forma indebida;

III. Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas, o

IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Para el cumplimiento de las resoluciones del recurso de revocación exclusivo de fondo, será aplicable lo dispuesto en el artículo 133-A de este Código.

De la transcripción de los artículos anteriores se advierte que se da un trato especial mediante un procedimiento especializado previsto en esta sección, dentro del cual se propone que el contribuyente fije sus agravios en relación con la determinación de los elementos del tributo, es decir, al sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa. En cambio, se propone en este apartado que no se enderecen agravios relativos a cuestiones de forma o de procedimiento.

Por lo anterior, se consideran agravios de fondo los que controviertan cuestiones relacionadas con los elementos de tributación y que correspondan a cuestionamientos que estén conducidos a controvertir los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada, como constitutivos del incumplimiento de las obligaciones revisadas; los que se refieran a la aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas; los que cuestionen los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de

procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida, y los que se refieran a la valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en cada uno de los puntos anteriores.

El recurrente que opte por esta forma de impugnar en el recurso de revocación procurará demostrar que los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron, o bien, fueron apreciados por la autoridad en forma indebida; demostrar que las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas, y en su caso, demostrar que los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente, resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones.

Conviene precisar que este recurso de revocación exclusivo de fondo corresponde al ejercicio de una acción en la que se le permite decidir al contribuyente limitarse a plantear agravios sobre el fondo de la controversia y elegir este mecanismo jurídico de impugnación mediante una opción de la cual no podrá variar su elección ni en el recurso de revocación, ni en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJA).

Como condiciones para que se acepte la interposición del recurso de revocación, mediante el procedimiento exclusivo de fondo, se establece que la resolución que se intente recurrir o impugnar derive del ejercicio de las facultades de comprobación, de revisión de gabinete, de visita domiciliaria o de revisión electrónica en los términos a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del CFF, respectivamente y, a su vez, se impone que el monto o cuantía determinada como crédito fiscal sea mayor a 200 veces la unidad de medida y actualización, elevada al año, y vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada.

Además de lo anterior, se exige que el escrito de interposición de recurso de revocación cumpla con los requisitos señalados en los artículo 18 y 122 de este Código y se señale en adición a ello la manifestación expresa de que se opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo, que contenga la expresión breve y concreta de los agravios de fondo que se plantean; que se precise el señalamiento del origen del agravio, especificando si éste deriva por un lado, de la forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados, la interpretación o aplicación de las normas involucradas, así como los efectos que le atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de los requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia; también deberá señalarse si cualquiera de estos supuestos son coincidentes y si se requiere el desahogo de una audiencia para exponer las razones por las cuales el recurrente considera que le asiste la razón, audiencia en la que se actuará en presencia de la autoridad administrativa competente para resolver el recurso de revocación exclusivo de fondo, así como de la autoridad que emitió la resolución recurrida.

Se impone la obligación, en este apartado, de adjuntar los medios probatorios o documentos que prevé el artículo 123 del CFF, observando las modalidades para las pruebas documentales que contiene dicho precepto legal, con la obligación de relacionar expresamente las pruebas que ofrezca el contribuyente recurrente, con los hechos que pretenda acreditar a través de las mismas.

De los requisitos exigidos para el trámite y resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo, se prevé que, si se omite alguno de ellos, se requerirá al promovente para que cumpla con dichos requisitos dentro del plazo de cinco días contados a partir de que surta efectos la notificación del citado requerimiento.

De no hacerlo, o si se advierte que únicamente se plantean agravios relativos a cuestiones de forma o de procedimiento, el recurso de revocación se tramitará de forma tradicional; sin embargo, cuando el recurrente formule en su escrito de recurso agravios de fondo y de forma o de procedimiento, pero hubiere señalado que opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo, en este caso sólo se resolverán los agravios de fondo, y los agravios de forma o de procedimiento se tendrán por no formulados. En este sentido, la autoridad dictará mediante oficio el acuerdo mediante el cual se tenga por admitido el recurso.

En este procedimiento especial se concede al contribuyente que pueda requerir el desahogo de una audiencia, la cual tendría verificativo a más tardar dentro de los 20 días hábiles siguientes a aquel en que se emitió el oficio que tiene por admitido el recurso de revocación exclusivo de fondo, en donde habrá de señalarse día, hora y lugar para su desahogo, audiencia que tendría verificativo en las instalaciones de la autoridad administrativa que resolverá el recurso de revocación exclusivo de fondo, en donde ocurrirán o asistirán el recurrente y la autoridad emisora de la resolución recurrida.

En caso de inasistencia del recurrente, la audiencia no se podrá volver a programar, de lo que se hará constar en el expediente del recurso mediante la lista de asistencia respectiva, aun cuando como excepción y a petición del promovente, con cinco días de anticipación a la fecha señalada para la audiencia, solicite que se fije nuevo día y hora para su celebración; en ambos casos, la autoridad emisora de la resolución recurrida no podrá dejar de asistir a la audiencia, ni solicitar que se vuelva a programar, pero sí podrá ser suplida en términos de las disposiciones administrativas aplicables.

Cuando se ofrezca como prueba documental el dictamen pericial, la autoridad administrativa que resolverá el recurso tendrá la más amplia facultad para valorar el dictamen exhibido en cuanto a su idoneidad y alcance, pero además podrá valorar la idoneidad del perito emisor a quien puede citar a una audiencia especial para desahogar en forma oral y responder las dudas o los cuestionamientos que se le formulen; para ello, el perito será citado con un plazo mínimo de cinco días anteriores a la fecha fijada para la audiencia. En el desahogo de esta audiencia especial podrán acudir el recurrente como la autoridad emisora de la resolución impugnada, para efectos de ampliar el cuestionario respectivo o, en el caso de la autoridad, formular repreguntas.

Se prevé también que de conformidad con el artículo 130, cuarto párrafo del CFF, la autoridad que emitirá la resolución al recurso de revocación exclusivo de fondo podrá, para tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, ordenar el desahogo de otra prueba pericial a cargo de un perito distinto, y la valoración de ambos dictámenes periciales atenderá únicamente a razones técnicas referentes al área de especialidad de los peritos.

Finalmente, en este procedimiento especial, se establece que, para el cumplimiento de las resoluciones del recurso de revocación exclusivo de fondo, será aplicable lo dispuesto en el artículo 133-A del CFF.

Podemos reseñar que este tipo de impugnaciones fue propuesto en Tribunales desde hace varios años atrás, en donde se pretendía que en materia fiscal se redujeran los agravios o conceptos de impugnación relativos a requisitos formales o de procedimiento, que durante muchos años habían sido causa de anulación de los actos de las autoridades fiscales, y en esa pretensión se sugería que la controversia versara sobre el fondo del asunto; lo cual, sin embargo, se consideró como una negación, limitación o forma de coartar el ejercicio de la garantía de audiencia, o del Derecho Humano de audiencia, conjuntamente con los de legalidad y seguridad jurídica.

Pero hoy en día, no se trata de una imposición, sino más bien se deja a consideración del contribuyente no plantear agravios sobre requisitos formales o de procedimiento, cuando se permite optar mediante el trámite y resolución de recurso de revocación exclusivo de fondo, de modo que ahora es el contribuyente quien decidirá si ejerce esta opción o prefiere impugnar todos los agravios que el caso permita, incluyendo de fondo y forma o de procedimiento que se tramitara en consecuencia, en la vía tradicional de impugnación en la sede administrativa.

En este orden de ideas, corresponderá establecer al contribuyente y a sus asesores en qué términos se promoverá el recurso de revocación para el mejor ejercicio de la defensa de los intereses del contribuyente afectado con un acto de autoridad fiscal que derive del ejercicio de las facultades de comprobación.

2. FORMATO PARA ELABORAR UN CUERPO DE UN ESCRITO LIBRE

Para entender con claridad el desarrollo de la estructura de un escrito, a continuación se procura establecer las partes que integran el cuerpo de un escrito libre, el cual podrá facilitar a toda persona el orden cronológico que lleva el mismo, bajo la estricta observancia de los requisitos que se establecen en el artículo 18 del CFF, o bien, si se quiere, un escrito sujeto a las formalidades previstas, en tratándose de medios de defensa, como pueden ser el recurso administrativo de revocación o el juicio de nulidad, en términos de lo que estable el artículo 122 del mismo ordenamiento, y el 14 de la LFPCA, respectivamente, elementos que a continuación se describen en el orden en que deben figurar en cualquier modelo o formato de escrito:

> **a) Parte superior.** En la parte izquierda del escrito se menciona la autoridad a la cual se está dirigiendo nuestra petición; ejemplo: **SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, **H. ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA DEL CENTRO DEL DISTRITO FEDERAL.**

De igual manera, de ser el caso de pretender elaborar un escrito, en el que se busque interponer el recurso administrativo de revocación como medio de defensa, dicho escrito deberá sujetarse al orden previsto por el artículo 121 del CFF, en el cual se debe señalar en esa parte superior la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto, debiendo tener cuidado en enunciar correctamente el nombre completo de la autoridad a la que se dirige el escrito.

> **b) Asunto o referencia.** Está referido al tipo de escrito que se pretende ingresar, y de manera sucinta se especifica el asunto cuyo contenido versará la petición del promovente y los datos de identificación que se tengan ante la autoridad a la que se comparece, como pueden ser el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), el Registro Patronal, etc.; este elemento, en su orden, deberá indicarse en el lado central o derecho de la parte superior antes señalada; ejemplo: **ASUNTO: RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN. Registro Federal de Contribuyentes Número: _____**

> **Proemio.** Se hace mención del nombre de la persona física o moral que pide, solicita o promueve el escrito o medio de defensa y en su caso el nombre del representante legal, debiendo señalar los requisitos que exigen los artículos 18 y 19, párrafo cuarto del CFF, como son, entre otros, el domicilio fiscal, domicilio para oír y recibir notificaciones, la citación de la o las personas que podrán intervenir para recibir notificaciones, ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos; ejemplo: **LUIS ALBERTO ____N____ ___N____, por mi propio derecho, con domiciliofiscal el ubicado en _____, señalando domicilio para oír y recibir notificaciones y documentos el ubicado en, autorizando en términos de artículo 19 del Código Fiscal de la Federación a los señores _____, con el debido respeto comparezco para exponer lo siguiente.**

> **c) Párrafo introductorio.** En esta parte del escrito se hace una síntesis de los artículos aplicables al caso concreto o causa de pedir, de solicitar o de promover; asimismo, se debe mencionar lo que se pretende obtener, o bien, si se trata de una impugnación, se debe precisar el acto y la autoridad que emite el oficio de molestia. Igualmente se hace una breve descripción de la causa de molestia del acto

como causa de pedir, cuál es la causa de la procedencia del escrito y por consiguiente su respectiva justificación; ejemplo: **Que, por medio del presente escrito, con fundamento en los artículos 116, 117, 121, 122, 123, 125 y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, vengo a interponer por mi propio derecho, Recurso Administrativo de Revocación, en contra del oficio _____ emitido por _____ , a través del cual se pretende sancionar al recurrente con una multa en cantidad de _____ , en virtud de que, a juicio de las autoridades, el que suscribe ha incumplido en diversas obligaciones, todo lo cual deviene de ilegal, en virtud de que no se cumplen con los derechos humanos de legalidad y seguridad jurídica, previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales, en relación con el diverso 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.**

d) Capítulo de hechos. Son los acontecimientos susceptibles de producir efectos en el campo del Derecho, los cuales deben narrarse en forma congruente y cronológica sobre lo acontecido y de manera inmediata con los antecedentes que dieron origen a la causa de pedir, de solicitar o de recurrir; ejemplo:

1. El suscrito es una persona física, que desde el inicio de sus actividades ha procurado cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo en forma oportuna.

2. Sin embargo, con fecha _____ , al hoy recurrente le fue notificado el oficio _____ , emitido por la _____ , en virtud de que, a juicio de las autoridades, el que suscribe ha incumplido en diversas obligaciones, todo lo cual carece de legalidad de acuerdo con los siguientes, etcétera.

e) Capítulo de Derecho. Este Capítulo sobre la causa de pedir del solicitante o recurrente es el de mayor importancia y en él se expresan, tratándose de un escrito libre, las razones o circunstancias en las que se funda el derecho de pedir, pero en el caso de los medios de impugnación, éstos tienen su propia denominación, ya que comúnmente se conoce como apartado de agravios, conceptos de impugnación y conceptos de violación, según sea la instancia de impugnación (en recurso administrativo, juicio contencioso administrativo o amparo, respectivamente).

Para entender esta parte que nos ocupa, se define el concepto de lo que se debe entender como “agravio”. El agravio es la lesión, daño o perjuicio ocasionado por una resolución administrativa, por la aplicación indebida de un precepto legal o por falta de aplicación que debió regir al caso, debiendo precisar en el escrito cuál es la parte del acto que pudiera lesionar sus derechos legítimamente tutelados, así como el precepto legal violado y la explicación del concepto por el cual fue infringido.

Por otro lado, no debe perderse de vista que, dependiendo del tipo de asunto de que se trate, en esta parte del Capítulo de Derecho, en el escrito que se formule debe identificarse el concepto que corresponda; es decir, si se trata de un escrito libre, se deberá especificar el “Fundamento de Derecho”; si se trata de un recurso administrativo de revocación, se deberá identificar este Capítulo como “Capítulo de Expresión de Agravios”; para el caso del juicio de nulidad se le denominará “conceptos de impugnación”, y para el juicio de garantías se expresará como “conceptos de violación”; ejemplo:

AGRAVIO

ÚNICO. El que suscribe impugna la notificación del oficio número _____, emitido por la Administración Tributaria, en el sentido de que es procedente que se declare la ilegalidad de la misma, toda vez que no se levantó constancia de notificación debidamente circunstanciada, ya que no se acredita que el C. Notificador efectivamente se constituyó en el domicilio ubicado en _____ , al no expresar los elementos que consideró del domicilio a notificar.

De lo anterior se desprende que el acto que se combate no se notificó conforme al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, siendo procedente que se declare la ilegalidad de la notificación.

Una vez que el promovente ha precisado el acto que lesiona sus derechos y el precepto legal que se viola con la emisión del acto, cuyo agravio se pretende exponer, se deberá indicar con toda precisión la explicación o las razones lógico-jurídicas del porqué (en su consideración) se estima infringido el precepto legal que da origen al agravio.

f) Capítulo de pruebas. Consiste en la aportación de elementos de verdad para la demostración de la existencia de un hecho, o bien, de su inexistencia, siendo éste el instrumento procesal más relevante para establecer la verdad de los hechos, que se deben considerar para resolver un medio de defensa o juicio. Se hace mención de los documentos que se están acompañando al escrito y que por lógica tienen una directa relación con el acto que se está recurriendo; ahora bien, al narrar los documentos que se adjuntan es importante mencionar si son documentales públicas o documentales privadas; ejemplo:

1. LA DOCUMENTAL PÚBLICA, consistentes en el oficio liquidatorio, cuyas características se

precisaron en la parte introductoria de este escrito, con su correspondiente acta de notificación.

2. LA DOCUMENTAL PRIVADA, consistente en el escrito presentado por el que suscribe en fecha _____ , ante la Administración Local de Recaudación del Centro de la Ciudad de México, del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde se da contestación a su oficio número 324-SAT-02-s.GF,2345, de fecha _____ .

3. LA PRESUNCIONAL LEGAL Y HUMANA, en todo lo que beneficie a mis intereses.

En relación con el ofrecimiento de pruebas, es pertinente que el oferente (quien ofrece la prueba) tenga el conocimiento apropiado del nombre que debe dar al tipo de medio de prueba que está ofreciendo o, en su caso, exhibiendo.

Ofrecer una prueba es señalar la existencia de un medio de evidencia, y aportarlo es exhibir materialmente el elemento probatorio.

Las pruebas documentales se dividen, de acuerdo con quien las emite, en:

Documentales públicas, que de conformidad con el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), se definen así:

- Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.
- La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.
- La confusión que se llega a presentar ocurre cuando se toma del original una copia simple y entonces se duda sobre el carácter del documento público y el error consiste en ofrecer la prueba como documento privado.
- Lo mismo ocurre cuando un documento privado es objeto de tramitación de una copia certificada ante un fedatario público, en cuyo caso se ofrece como documental pública.
- Lo anterior no tiene por qué suceder, si nos atenemos específicamente a las siguientes consideraciones:

Una vez que se determina quién es el autor o emisor del documento, se sabe si es Público o Privado. Si el documento fue emitido por autoridad competente, o bien, fue pasado con la intervención directa y el otorgamiento de fe pública de un notario, un corredor público o un secretario de Juzgado o de un Tribunal, quienes están dotados de fe pública, es evidente que los emisores de los documentos respectivos han producido documentos públicos, los cuales no perderán este carácter, si de ellos se toman copias fieles y exactas, certificadas o no, y se mantiene su naturaleza jurídica de documentales públicas.

En este orden de ideas, cuando se emite un oficio en el ejercicio de facultades de alguna autoridad, éste adopta el carácter de documental pública atendiendo a quien emite el acto de autoridad dentro del ejercicio de sus facultades.

Si un notario hace constar una fe de hechos, el otorgamiento de un testamento, la realización de la compra-venta de los bienes inmuebles, el otorgamiento de poderes, etc., es el notario el emisor del testimonio o Escritura Pública, por tanto, sus documentos testimoniales pronunciados con su intervención directa en la elaboración de la escritura tienen el carácter de documental pública.

Si el secretario de un Juzgado o Tribunal expide constancias que obran en un expediente del que pueda emitir copias certificadas y da fe pública de que éstas obran en los autos, es decir, en las actuaciones que integran el expediente del que se toman dichas copias, los documentos ahora expedidos por el secretario dotado de fe pública adoptarán el carácter de documentales públicas porque, más que la certificación que se acota a tales documentos ésta goza de fe pública dentro de las funciones del secretario que los expide, por obrar en las actuaciones de una controversia que se sigue en un juicio.

En cambio, los **documentos privados** serán todas aquellas evidencias documentales que realicen o celebren los particulares en forma escrita o impresa, como pueden ser los contratos, la contabilidad, balanzas de comprobación, las constancias de pago de obligaciones fiscales, la expedición de facturas, las constancias de pago de proveedores, etc., y su característica consiste en que el documento fue elaborado por uno o varios particulares, por ende, la prueba se ofrece como documental privada.

Es cierto que esos documentos privados pueden ser objeto de expedición de copias certificadas, caso en el cual la certificación se realiza a petición de parte, en la que el fedatario público que da fe de la existencia de los originales no queda involucrado con el contenido y emisión del acto; la fe pública se limita a certificar que están tomados de los originales que le fueron exhibidos, pero ello no indica que los documentos adoptan el carácter de públicos porque el emisor de los mismos no está dotado de fe pública y la intervención del fedatario sólo se constriñe a la toma de la copia fiel y exacta de quien o quienes lo expidieron, por ello, el ofrecimiento de estas pruebas debe atender al emisor del documento y la prueba se ofrece como documental privada.

La carga probatoria corre a cargo de quien afirma los hechos, ya sea una autoridad o en su caso un particular, la carga probatoria se puede remitir a la contraparte, en los términos fijados por los artículos 81 y 82 del CFPC (que encuentran relación directa con el artículo 68 del CFF), lo que se ilustra en su propia lectura conforme a las siguientes transcripciones de estas disposiciones, en los siguientes términos:

> **Artículo. 81.** El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones.
>
> **Artículo 82.** El que niega sólo está obligado a probar:
>
> **I.** Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;
>
> **II.** Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y
>
> **III.** Cuando se desconozca la capacidad.
>
> **Artículo 68.** Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Por lo que se refiere a la prueba presuncional en su doble aspecto, legal y humana, es una prueba que se ofrece generalmente en forma protocolaria, pero tiene como propósito que se presuman las circunstancias del caso en favor del oferente, ya en relación con los hechos y argumentos, como en relación con los fundamentos de Derecho, y en ambos sentidos de esta presunción, el juzgador queda compelido, es decir, obligado, a analizar la posibilidad de otorgar la razón al peticionante cuando los argumentos puedan tolerar un análisis de verdad jurídica, sea corrigiendo los errores en la cita de las disposiciones invocadas por alguna de las partes en controversia que invocan esta prueba, o incluso cuando el caso amerite suplir la queja por defecto o deficiencia de los agravios, de los conceptos de impugnación o de los conceptos de violación, siempre que la ley o, en su caso, la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal no dispongan lo contrario.

g) Otras pruebas que pueden ser ofrecidas en el recurso administrativo de revocación. El propio CFPC, en su título cuarto, señala el propósito y las reglas generales que corresponden al ofrecimiento de las pruebas, que consiste primordialmente en conocer la verdad del caso y valerse de las personas, sean partes o terceros o de cosas o documentos, con las únicas limitantes de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, según el texto del artículo 79 del precitado Código, y por ello, conviene mencionar los principales elementos de prueba en la forma siguiente:

Prueba inspeccional

Consiste en realizar una inspección física y ocular de algún lugar o de los bienes ubicados en este.

> **Artículo 161.** La inspección Judicial puede practicarse, a petición de parte o por disposición del tribunal, con oportuna citación, cuando pueda servir para aclarar o fijar hechos relativos a la contienda que no requieran conocimientos técnicos especiales.
>
> **Artículo 162.** Las partes, sus representantes y abogados podrán concurrir a la inspección, y hacer las observaciones que estimen oportunas.
>
> **Artículo 163.** De la diligencia se levantará acta circunstanciada, que firmarán los que a ella concurran.
>
> **Artículo 164.** A juicio del tribunal o a petición de parte, se levantarán planos o se tomarán fotografías del lugar u objetos inspeccionados.

Prueba pericial

> **Artículo 143.** La prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley.

Prueba testimonial

Artículo 165. Todos los que tengan conocimiento de los hechos que las partes deben probar, están obligados a declarar como testigos.

Sin embargo, el artículo 130 del CFF, en su primer párrafo limita la prueba testimonial y confesional a cargo de las autoridades, cuando dispone:

Artículo 130. En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

h) Cotejo de documentos y firmas

Código Federal de Procedimientos Civiles

Artículo 138. Podrá pedirse el cotejo de firmas, letras o huellas digitales, siempre que se niegue o que se ponga en duda la autenticidad de un documento privado. Para este cotejo se procederá con sujeción a lo que se previene en el Capítulo IV, de este título.

i) Requerimiento de información o documentación a terceros, sean autoridades o particulares

Artículo 90. Los terceros están obligados, en todo tiempo, a prestar auxilio a los tribunales, en las averiguaciones de la verdad. Deben, sin demora, exhibir documentos y cosas que tengan en su poder, cuando para ello fueren requeridos.

Los tribunales tienen la facultad y el deber de compeler a los terceros, por los medios de apremio más eficaces, para que cumplan con esta obligación; pero, en caso de oposición, oirán las razones en que la funden, y se resolverán sin ulterior recurso.

De la mencionada obligación están exentos los ascendientes, descendientes, cónyuges y personas que deban guardar secreto profesional, en los casos en que se trate de probar contra la parte con la que estén relacionados.

En relación con el recurso de revocación, el artículo 123, fracción IV, tercer párrafo del CFF señala lo siguiente:

Artículo 123.

...

IV. Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

j) Puntos petitorios. Están referidos a las causas de lo que se pide, puntualizando en primer término que se dé entrada y trámite al recurso como lo relativo a la aceptación del domicilio para oír y recibir notificaciones y personas autorizadas. Asimismo, la petición de tener por exhibidas las pruebas narradas en el apartado o Capítulo correspondiente, otorgar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y emitir resolución favorable a los intereses del recurrente, lo que podría ser en los siguientes ejemplos:

PRIMERO. Tenerme por presentado, por mi propio derecho interponiendo en tiempo y forma, recurso de revocación en contra de la resolución que se señala en la parte introductoria del presente ocurso.

SEGUNDO. Tener por señalado domicilio para oír y recibir notificaciones el que se señala en el proemio de este escrito, así como autorizados a las personas que se mencionan en el mismo apartado.

TERCERO. Admitir a trámite el presente recurso y tener por exhibidas y ofrecidas las pruebas que se acompaña al presente ocurso.

Con motivo de la presentación del presente escrito y con apoyo en lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, ordenar a la autoridad que corresponda, suspender el procedimiento administrativo de ejecución del crédito fiscal recurrido, hasta que sea resuelta esta instancia.

QUINTO. Previos los trámites procedimentales, dictar resolución favorable a mis intereses, ordenado dejar sin efectos el acto que se combate.

k) Fecha, nombre y firma autógrafa o electrónica del promovente. Por último, en la parte final del escrito se deberá asentar la fecha en la que se promueve, el nombre del promovente, anteponiendo la frase sacramental "Protesto lo necesario" o "Protesto mis respetos", que conlleva ratificar la protesta de decir verdad de lo que se pide o requiere, así como la forma de manifestar la honestidad de la persona que promueve, y finalmente deberá ir plasmada la firma autógrafa o electrónica del autor del escrito o del promovente, este último de gran importancia, toda vez que –de conformidad con el artículo 18, primero y último párrafos, del CFF– el que promueve un escrito deberá firmar el documento y, en caso de no cumplir con este requisito, la autoridad tendrá por no presentado el recurso; ejemplo:

PROTESTO LO NECESARIO MÉXICO, CIUDAD DE MÉXICO, A

(FIRMA)

NOMBRE LUIS ALBERTO N.N.

Bajo este esquema, que conforma las partes de lo que puede ser un modelo o formato de escrito libre o de impugnación ante las diversas instancias jurisdiccionales, cualquier persona, sin necesidad de ser un profesionista y sin mayores formulismos, puede realizar la elaboración de un escrito, siguiendo los lineamientos y el orden cronológico aquí expuesto, bajo la observancia de los requisitos exigidos por la ley o norma reglamentaria, como formalidades de cumplimiento ante la autoridad a la que se dirige la promoción, solicitud o petición, o bien, un escrito que dé contestación al requerimiento de autoridad competente, en cualquier caso ajustándolo a los requisitos de la ley aplicable.

3. GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Cuando se determina un crédito fiscal, éste debe ser garantizado o pagado dentro del plazo de 30 días hábiles, posteriores a la fecha en que surtió efectos la notificación de la resolución liquidatoria de los mismos, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 65, 141, 142 y 144 del CFF que al efecto disponen:

Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II de este Código en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción.

Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. En los casos en que los contribuyentes, a requerimiento de la autoridad fiscal, no lleven a cabo la ampliación o sustitución de garantía suficiente, ésta procederá al secuestro o embargo de otros bienes para garantizar el interés fiscal.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o, en su caso, la Ley de Amparo, se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante el órgano jurisdiccional competente la suspensión contra actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, el interés fiscal se deberá garantizar ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios previstos en este Código.

Para los efectos del párrafo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal en los términos indicados en los primeros dos párrafos de este artículo.

Artículo 142. Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

II. Solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Artículo 144. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación previsto

en este Código, los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino en su caso, hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados en el presente artículo.

Para efectos del párrafo anterior, el contribuyente contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso de revocación; a los recursos de inconformidad, o al procedimiento de resolución de controversias previsto en alguno de los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte, para pagar o garantizar los créditos fiscales en términos de lo dispuesto en este Código.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 141 de este Código.

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.

El impuesto señalado en el párrafo anterior podrá incluirse dentro de la condonación a que se refiere el artículo 146-B del presente ordenamiento.

Las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y éstos no sean pagados dentro de los cinco días siguientes a la celebración de dicho convenio o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en este Código. Asimismo, las autoridades fiscales podrán continuar con dicho procedimiento cuando se inicie la etapa de quiebra en el procedimiento de concurso mercantil en los términos de la ley correspondiente.

Se debe destacar que, si el particular hizo valer en tiempo y forma recurso administrativo de revocación, el plazo para otorgar la garantía será mayor al plazo de 30 días y hasta que se dicte resolución al recurso de revocación, según lo dispone el artículo 144, segundo y tercer párrafos del CFF antes transcrito.

Por otro lado, debe considerarse que cuando no se otorga la garantía dentro del plazo señalado, la autoridad fiscal podrá trabar embargo precautorio en términos del artículo 145, de dicho ordenamiento, el cual dispone:

Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales

correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.

En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de

este artículo, ésta deberá ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, **la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.**

Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.

V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.

VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.

Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 de este Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.

(Énfasis añadido.)

Lo anterior implica el cobro de gastos de ejecución, por concepto de requerimiento de pago y embargo, en los términos y límites fijados por el artículo 150 del propio Código señalado, al indicar:

Artículo 150. Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

– **N. de E.** Cantidad actualizada (republicada) mediante el Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, DOF del 16 de mayo de 2017.–

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a $380.00 ***** se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

– **N. de E.** Cantidad actualizada (republicadA) mediante el Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, DOF del 16 de mayo de 2017.–

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de $59,540.00*****.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles enajenados o adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

(Énfasis añadido.)

Ahora bien, cabe precisar que no es procedente el embargo de efectividad de cobro al que se refiere el artículo 151 y subsecuentes del CFF cuando el crédito fiscal en controversia se encuentra pendiente de resolución o subjúdice (bajo decisión administrativa, jurisdiccional o judicial), y es el caso de que la disposición precitada se refiere al procedimiento administrativo de ejecución procedente, cuando el crédito fiscal ha quedado firme y ya se ha hecho exigible, por lo que procede su cobro, sea porque la resolución fue consentida, es decir, no se impugnó, o bien, que habiendo sido materia de impugnación, el contribuyente obtuvo resolución o sentencia definitiva que confirmó la validez del crédito fiscal.

Por otra parte, cabe señalar que se exige el otorgamiento de una garantía de interés fiscal en controversia cuando es determinado un crédito fiscal, garantía que debe otorgarse dentro de los mismos plazos o términos para su impugnación cuando no se acuda a los recursos administrativos; por ejemplo, los créditos del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) pueden ser optativamente impugnados en juicio ante el TFJA, en cuyo caso es procedente garantizar el crédito fiscal dentro de los 30 días hábiles posteriores a que surtió efectos su notificación, y también cuando se acuda a juicio debe otorgarse la garantía del interés fiscal cuando se trate de adeudos del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) o de las autoridades dependientes del SAT o de las entidades federativas, cuyo plazo también es de 30 días contados a partir de que surta efectos la legal notificación del acto que se impugna y, como se ha dicho, cuando no se hagan valer recursos administrativos; debiendo tener en cuenta que, en cada caso, el plazo podría variar según el término del que se disponga para hacer valer los medios de defensa que establezca en cada ley aplicable a un caso específico. No obstante lo anterior, se pueden realizar las siguientes consideraciones:

En relación con la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se encuentra vinculada la suspensión del acto que se impugna, lo que nos lleva a realizar un breve comentario sobre su vínculo y su naturaleza.

En primer lugar, para obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, se establece que cuando la autoridad fiscal emita y notifique un crédito fiscal, el contribuyente deberá pagarlo o garantizarlo, dentro de los 30

días hábiles siguientes a partir de la fecha en que surtió efectos la notificación de la resolución que determina el respectivo crédito fiscal, de conformidad con los artículos 65 y 144, en relación con el diverso 135, todos del CFF.

Dicho plazo para constituir la garantía del interés fiscal, bajo las hipótesis señaladas por los artículos 65, 141, 142 y 144 del CFF, tiene como propósito que el fisco federal suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, en tanto se resuelve el medio de impugnación que hizo valer el contribuyente; sin embargo, el plazo de 30 días para garantizar el importe del crédito fiscal puede variar, cuando el particular opta por hacer valer como primer medio de defensa el recurso administrativo de revocación, conforme a los artículos 120 y 125 del CFF, en este caso, el plazo para otorgar la garantía del interés fiscal será mayor, es decir, hasta que se resuelva el recurso de revocación o el de inconformidad, como lo disponen los párrafos segundo y tercero del artículo 144 del Código en cita.

Cuando ya se han agotado los plazos para garantizar el crédito fiscal o se emite la resolución a los recursos administrativos y se agota el plazo a que se refiere el tercer párrafo del artículo 144 del CFF, a falta de otorgamiento de la garantía del interés fiscal, las autoridades fiscales pueden ejercer únicamente el embargo precautorio, en términos del artículo 145, segundo párrafo del CFF.

Por lo mismo, al contribuyente se impone la obligación de solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuando decide interponer un medio de defensa en contra de la resolución que determina un crédito fiscal a su cargo, conforme al artículo 142 del propio Código Tributario Federal y para ello requiere:

a) Exhibir el medio de defensa que ha hecho valer y

b) Constituir la garantía del interés fiscal, en alguna de las seis formas que establece el artículo 141 del CFF.

Por consiguiente, una vez ofrecida la garantía del interés fiscal y exhibido el medio de defensa, el particular debe solicitar, precisamente, ante la autoridad ejecutora competente, que suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, salvo lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 144 del CFF.

Cuando el particular, en cambio, no hace valer como medio de defensa el recurso administrativo de revocación o de inconformidad y ejerce su opción para acudir directamente al juicio fiscal ante el TFJA, por regla general, debe garantizar el interés fiscal de la Federación, es decir, debe otorgar garantía suficiente para dejar a salvo el monto del crédito fiscal y, en su caso los accesorios, en alguna de las formas señaladas en el artículo 141 del CFF, y solicitar con apoyo en los artículos 142 y 144 del mismo ordenamiento legal la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, así como la suspensión provisional y en su oportunidad la definitiva, conforme al artículo 28 de la LFPCA.

Por tanto, al decidir la opción que puede elegir como medio de defensa y en términos de los artículos 120 y 125 del Código de que se trata, el término o plazo para constituir la garantía del interés fiscal es diferente, es decir, puede variar.

La mayoría de abogados fiscalistas preferían acudir directamente al juicio fiscal ante el TFJA, renunciando al recurso administrativo de revocación, mientras que un grupo minoritario iniciaba la defensa mediante el recurso de revocación porque se confiaba en la capacidad de la propia autoridad fiscal para revisar la legalidad del acto emitido por la propia dependencia de la que emana el crédito fiscal. Ello cambió en virtud de que nuestro Máximo Tribunal dictó una jurisprudencia en la cual se establece que las pruebas deben ser exhibidas en la fase administrativa durante el ejercicio de las facultades de comprobación y, en su caso y a más tardar, dentro del recurso de revocación que, en caso de no hacerlo así, las pruebas no ofrecidas en sede administrativa ya no podrán ser ofrecidas en el juicio de nulidad ante el TFJA, lo cual modificó las preferencias y obliga actualmente a acudir al recurso de revocación para poder ofrecer todas las pruebas que la defensa de un asunto fiscal requiera.

Por consiguiente, la mayoría de los abogados consideramos que actualmente debe hacerse valer el recurso administrativo de revocación porque con ello logramos ofrecer todas las pruebas que requiera el asunto y se obtienen, a la vez, algunos beneficios concedidos por el propio Código Tributario Federal, como lo es el caso de no constituir la garantía del interés fiscal, pues al tratarse de un medio de solución de conflictos que se sigue en forma autocompositiva, permite que la autoridad administrativa sea la primera en revisar la legalidad del acto y exponer su interpretación jurídica sobre el caso.

Por tanto, el hecho de plantear el recurso administrativo de revocación como primera instancia de defensa permite obtener los siguientes beneficios:

a) Obtener un mayor plazo para otorgar garantía del interés fiscal, conforme al artículo 144, segundo párrafo del CFF.

b) Sustraer el criterio de la autoridad en relación con los argumentos de derecho o agravios expresados por el recurrente, en aras de determinar la ilegalidad del acto recurrido y, en su oportunidad, mejorar los conceptos de impugnación; en caso de ser necesario, acudir al juicio fiscal, atentos al artículo 1 de la LFPCA.

c) Disminuir el cúmulo de asuntos que se tramitan ante el TFJA.

En caso de ser necesario, impugnar la resolución recaída al recurso administrativo y solicitar la suspensión del acto impugnado en forma provisional como definitiva, previa constitución de la garantía del interés fiscal.

d) También es importante tomar en cuenta que después de agotar el recurso de revocación, y habida cuenta de que es en la demanda de nulidad donde se plantea la *litis*, mediante las causas de pedir o congruencia externa, es cuando se puede mejorar la defensa del contribuyente, al tenor del artículo 1 de la LFPCA.

e) Se podrán aportar todas las pruebas que se requieran en la defensa de un asunto, al tenor de la siguiente tesis jurisprudencial:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE *LITIS* ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO (MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)). Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de *litis* abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, **pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo.** De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, **pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo,** como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.

Contradicción de tesis 528/2012. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla. 13 de marzo de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 73/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de abril de dos mil trece. Décima Época. Registro: 2004012. Segunda Sala. Jurisprudencia. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Libro XXII. Julio de 2013. Tomo 1. Materia administrativa. Pág. 917.

(Énfasis añadido.)

La suspensión del acto impugnado implica la suspensión de los efectos del crédito fiscal, por ende, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

En efecto, cuando se hace valer un medio de defensa, los efectos del crédito fiscal quedan en suspenso hasta que se dicte resolución definitiva o inapelable en grado de cosa juzgada debido a que el crédito fiscal no puede adoptar el efecto jurídico de “exigibilidad”, mientras se encuentre subjúdice, es decir, pendiente de resolución o sentencia.

La autoridad fiscal en ningún caso puede hacer efectivo un crédito fiscal que es materia de impugnación, precisamente porque el artículo 151 del CFF establece los términos en los que puede proceder la autoridad para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, como se advierte en la parte inicial del primer párrafo de la precitada disposición.

Sin embargo, en la práctica, suele suceder que la autoridad ejecutora ha interpretado que la falta de otorgamiento de garantía del interés fiscal por parte del contribuyente permite llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el crédito o los créditos fiscales, lo cual resulta inexacto, puesto que el artículo 145, segundo párrafo del propio CFF establece claramente que lo que la autoridad exactora puede realizar es el embargo precautorio para dejar a salvo el interés fiscal de la Federación, cuando el crédito fiscal no sea exigible.

Lamentablemente, la autoridad lo interpreta de modo distinto, ya que cita como fundamento legal del inicio del procedimiento administrativo de ejecución al artículo 151 del CFF, el cual será inaplicable mientras el crédito fiscal no sea exigible, siempre que la resolución que consigna la determinación o liquidación de los créditos fiscales sea objeto o materia de algún medio de defensa. Luego, dicha resolución que se encuentra subjúdice pone en suspenso los efectos del

acto impugnado, por lo que si la autoridad ejecutora ha iniciado el procedimiento de efectividad de cobro sin que el crédito sea exigible, con apoyo en el artículo precitado, el particular podría hacer valer el juicio fiscal ante el TFJA. Pero teniendo en cuenta la conexidad de los actos, debe recordarse que si contra el principal se opta por impugnarlo en recurso administrativo, entonces el principal sería la resolución determinadora del crédito fiscal; en consecuencia, contra el accesorio que adopta el carácter de acto conexo, como ocurre con el procedimiento administrativo de ejecución, debería proceder la misma vía elegida. Sin embargo, en la actualidad ya se eliminó de la sede administrativa el incidente de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución que se establecía en el último párrafo del artículo 144 del CFF, el cual fue derogado y, en consecuencia, sólo se podrían impugnar en juicio contencioso ante el TFJA aquellos actos de ejecución que no se vean limitados por lo dispuesto por el artículo 127 del CFF. Pero en caso de imposibilidad material para anular el procedimiento de efectividad de cobro, como única instancia se tendría el amparo indirecto ante el Juez de Distrito competente.

En cambio, cuando el particular opta por hacer valer, como medio de defensa contra el principal, el juicio de nulidad contra el procedimiento administrativo de ejecución, debe intentar esta misma vía ante esa conexión o conexidad que vincula a ambos actos de autoridad, conforme a lo dispuesto en el artículo 125 del CFF, pero subsisten los supuestos referidos por el artículo 127 del mismo ordenamiento y, en consecuencia, se deben analizar los supuestos de defensa que queden en posibilidad del contribuyente, incluso cuando hubiere que esperar la convocatoria de remate de los bienes embargados para que dentro de los 10 días subsecuentes se hagan valer los medios de defensa, excepto cuando se encuentre el asunto en los casos de salvedad que establece el propio numeral 127 del Código de que se trata.

Así entonces, la sola impugnación de los actos definitivos de las autoridades fiscales impide la exigibilidad de los créditos fiscales, ya que produce la suspensión de los efectos jurídicos de dichos actos impugnados, los cuales estarán supeditados a la resolución o sentencia definitiva en la que se decida su legalidad o su ilegalidad; por consiguiente, respecto de la obligación de otorgar de la garantía del interés fiscal, puede legalmente ocurrir lo siguiente:

a) Que el contribuyente que desee obtener la suspensión de procedimiento administrativo de ejecución, ofrezca la garantía en cualquiera de las modalidades señaladas por el artículo 141 del CFF, exhiba su medio de impugnación y solicite dicha suspensión al tenor de los artículos 142 y 144 del propio Código precitado.

b) Cuando se haga valer como primer medio de defensa, el recurso administrativo de revocación, el contribuyente obtenga la suspensión del acto impugnado por ministerio de ley, cuando la resolución sea contraria a sus intereses al resolverse dicho recurso y tenga necesidad de impugnarlo ante el TFJA, la suspensión del acto impugnado deberá concederse previa constitución de la garantía del interés fiscal para obtener la suspensión provisional y luego la definitiva del acto impugnado, de conformidad con el artículo 28 de la LFPCA.

Que en el evento de que no ocurra alguna de las hipótesis anteriores, la autoridad ejecutora, única y exclusivamente trabe embargo precautorio conforme al artículo 145, segundo párrafo del CFF.

4. EFECTOS DE NO HACER VALER LOS MEDIOS DE DEFENSA DENTRO DE LOS PLAZOS ESTABLECIDOS POR LAS DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES

Cuando un acto administrativo no es impugnado oportunamente, o sea, dentro del plazo que concede la ley para impugnarlo o combatirlo, se tendrá por " consentido" y ya no será posible hacer valer los medios formales de defensa; sin embargo, se puede intentar la solicitud de la condonación total o parcial de las multas conforme al artículo 74 o la reconsideración de los créditos fiscales, conforme al artículo 36, tercer párrafo, del CFF, pero recuérdese que será una rogatoria o petición que no obliga a la autoridad, puesto que ella ejercerá una facultad discrecional, en la que puede o no conceder lo solicitado, sin incurrir en responsabilidad alguna.

El consentimiento de un acto de autoridad sólo se presenta cuando el acto de molestia no fue combatido o impugnado dentro del plazo que establece la ley, pues así lo señalan para el caso del recurso de revocación y del juicio contencioso los artículos 124, fracción IV del CFF, y 8, fracción IV de la LFPCA, que a la letra señalan:

> **Artículo 124.** Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:
>
> **IV.** Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
>
> **Artículo 8.** Es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:
>
> …
>
> **IV.** Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala esta ley.

Conviene precisar que el pago de un crédito fiscal federal puede implicar el consentimiento o la tácita aceptación del reconocimiento del adeudo, aun en el caso de que se impugne dentro del plazo o término legal el acto de molestia en el

que se determina un adeudo fiscal, que si bien es cierto no es consentido en términos “procesales”, no obstante la autoridad puede alegar que quedó sin materia el medio de defensa que se hubiere hecho valer, precisamente al alegar que el crédito fiscal se extinguió por el pago, de lo que se advierte que contra este argumento no hay disposición en favor ni en defensa del contribuyente; por lo mismo, en caso de no estar conformes con la determinación de un crédito fiscal que se desea impugnar en un medio de defensa, se recomienda que sea garantizado, pero nunca pagarlo hasta que se resuelvan los medios de defensa.

5. PRESENTACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO ANTE LA AUTORIDAD INCOMPETENTE

Este medio de defensa debe presentarse ante la autoridad competente, que generalmente es el *área jurídica* de la misma autoridad que emitió el acto de molestia; pongamos por ejemplo: si la autoridad administrativa que emite el acto de molestia definitivo es el IMSS, se estará a lo dispuesto por la Ley del Seguro Social (LSS) y al Reglamento de Inconformidades y se acudirá ante el departamento de Inconformidades adscrito a la Delegación o Subdelegación (Consejo Consultivo) que emitió el acto; en cambio, si quien emitió el acto de molestia fue la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), se acudirá ante la Administración Local Jurídica de la que dependa la autoridad emisora del acto, recordando para ello que, de conformidad con el actual Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT), el asesor fiscal debe identificar a la autoridad competente para promover su recurso administrativo.

Por tanto, debe acudirse ante la dependencia que emitió el acto, y si ante esa autoridad fiscal se interpone en una de las áreas que no sea competente, esta autoridad lo remitirá a la que sea competente, conforme al segundo párrafo del artículo 120 del CFF.

6. DE LA IMPROCEDENCIA

Se define como improcedente el recurso cuando se coloca en alguna hipótesis que impide dar trámite y admisión al recurso intentado.

Por ello, la causal de improcedencia no dará acceso al recurso administrativo intentado porque el acto no es recurrible por razones específicas previstas en ley, es decir, porque el asunto se ubica en las hipótesis que se prevean por el legislador para que no se admita a trámite este medio de impugnación.

El artículo 124 del CFF señala los casos en que el recurso administrativo de revocación es improcedente; éstos se enumeran a continuación:

> **Artículo 124.** Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:
>
> **I.** Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
>
> **II.** Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
>
> **III.** Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
>
> **IV.** Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
>
> **V.** Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
>
> **VI.** (Derogada)
>
> **VII.** Si son revocados los actos por la autoridad.
>
> **VIII.** Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
>
> **IX.** Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

7. DEL SOBRESEIMIENTO

Es un concepto eminentemente procesal, según lo previsto en la ley aplicable, tratándose de instancias administrativas o jurisdiccionales, o bien, de instancias procesales, respectivamente.

El sobreseimiento es una figura jurídica que significa para el resolutor, juez o Tribunal competente la presencia de una causa legal que impide resolver el fondo del asunto; sobreseer se ilustra como una figura que se desintegra; imagínese que un cuerpo material se desvanece y pierde su carácter corporal.

El sobreseimiento debe sustentarse en una hipótesis legal, puesto que es la única forma de evitar violar el Derecho Humano de audiencia del particular.

En suma, sobreseer indica que la instancia o medio de defensa, aun habiendo sido admitida a trámite, no puede ser materia de pronunciamiento o resolución y/o sentencia, precisamente porque sobreviene una causa que el juzgador o resolutor advierte y que imposibilita el pronunciamiento de la resolución o sentencia de fondo del asunto de que se trate.

El CFF, en su artículo 124-A y también el artículo 9 de la LFPCA prevén, tanto para el recurso como para el juicio de nulidad, respectivamente, las hipótesis de sobreseimiento.

> **Artículo 124-A.** Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:
>
> **I.** Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
>
> **II.** Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.
>
> **III.** Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
>
> **IV.** Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

En el juicio fiscal:

> **Artículo 9.** Procede el sobreseimiento:
>
> **I.** Por desistimiento del demandante.
>
> **II.** Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.
>
> **III.** En caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.
>
> **IV.** Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.
>
> **V.** Si el juicio queda sin materia.
>
> **VI.** En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

8. DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, CONSTITUCIÓN DE LA GARANTÍA Y ASPECTOS DE IMPUGNACIÓN

Dentro de la relación existente entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, evidentemente se encuentran inmersas las facultades que tienen a su favor estas últimas, siendo una de ellas la de ejercer el procedimiento de cobro de los créditos fiscales que existan en su favor.

A esta facultad de la autoridad hacendaria, que también se extendió en favor del IMSS y del INFONAVIT, los legisladores la han denominado procedimiento administrativo de ejecución, a través del cual la autoridad –en su carácter de acreedor fiscal– puede ejercer coercitivamente el cobro de una obligación tributaria sin necesidad de acudir ante algún Tribunal para ejercer el cobro forzoso del adeudo.

Ello implica necesariamente la existencia de un crédito fiscal respecto del cual recordamos que, de conformidad con el artículo 4 del CFF, son créditos fiscales los que tiene la facultad de percibir el Estado o sus organismos descentralizados, que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades de servidores públicos y particulares con éstos relacionados y que el Estado tenga derecho a exigir, así como aquéllos a los que las leyes les den el carácter de crédito fiscal y el Estado tenga la facultad de percibir por cuenta ajena.

En todos estos casos se trata de créditos o deudas a los que se les da el carácter de fiscales, que no han sido cubiertos por el sujeto pasivo de la tributación o, en su caso, respecto del sujeto obligado al pago del concepto de que se trate, al que las leyes le dan el carácter de crédito fiscal y que puede ser exigido de pago mediante el procedimiento de referencia.

En consecuencia, no pueden ser consideradas como créditos fiscales aquellas obligaciones fiscales que no se han hecho exigibles, es decir, por las que no ha transcurrido la fecha límite para el pago de una obligación tributaria, o bien, cuando en la declaración de alguna o varias contribuciones no reporta ingresos a tributar, es decir, no hay saldo a cargo del contribuyente; no implica un pago, por lo que no se genera un crédito fiscal (a menos que, derivado de esa obligación en ceros, exista la intervención de la autoridad exigiendo el cumplimiento de la obligación y aplique alguna sanción económica cuyo importe se constituiría en crédito fiscal).

Ahora bien, cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación las autoridades fiscales determinen un crédito fiscal en términos de los artículos 51 y 63 del Código de referencia, aun cuando el contribuyente no esté conforme con los conceptos y cantidades determinadas, también se deduce la obligación de pagar o garantizar el monto de las contribuciones omitidas y sus accesorios en términos de lo que establece el artículo 65 del ordenamiento tributario federal.

Por tanto, si el contribuyente hace valer un medio de impugnación contra el crédito fiscal que le hubiere sido determinado por las autoridades fiscales, estará obligado a constituir garantía del interés fiscal en términos del artículo 65, en relación con los artículos 141, 142 y 144 del Código que comentamos, precisamente, porque procede garantizar el interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución de los créditos fiscales, cuyos textos establecen:

> **Artículo 65.** Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II de este Código en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción.
>
> **Artículo 142.** Procede garantizar el interés fiscal, cuando:
>
> **I.** Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
>
> **II.** Solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
>
> **III.** Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.
>
> **IV.** En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.
>
> No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.
>
> **Artículo 144.** No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.
>
> Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación previsto en este Código, los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino en su caso, hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados en el presente artículo.
>
> Para efectos del párrafo anterior, el contribuyente contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso de revocación; a los recursos de inconformidad, o al procedimiento de resolución de controversias previsto en alguno de los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte, para pagar o garantizar los créditos fiscales en términos de lo dispuesto en este Código.
>
> Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.
>
> Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.
>
> Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

> En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.
>
> No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 141 de este Código.
>
> También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.
>
> El impuesto señalado en el párrafo anterior podrá incluirse dentro de la condonación a que se refiere el artículo 146-B del presente ordenamiento.
>
> Las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y éstos no sean pagados dentro de los cinco días siguientes a la celebración de dicho convenio o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en este Código. Asimismo, las autoridades fiscales podrán continuar con dicho procedimiento cuando se inicie la etapa de quiebra en el procedimiento de concurso mercantil en los términos de la ley correspondiente.

Naturalmente que sería cuestionable si el crédito debe garantizarse o no, en la medida en que la resolución que lo determine sea motivo de impugnación en las vías de defensa establecidas en favor del contribuyente; sin embargo, por el solo hecho de que existe un interés económico potencialmente exigible en favor de la autoridad fiscal, se justifica que el deudor deba asegurar que habrá de cumplir con la obligación de pago, en caso de no obtener una resolución favorable que lo libere del crédito fiscal; es decir, se trata de una deuda potencial o probable en favor del fisco federal, quien en su carácter de acreedor puede exigir la garantía del interés fiscal controvertido, por lo que el contribuyente, ahora deudor tributario, está obligado a garantizar que responderá por el pago del crédito fiscal si éste finalmente se hace exigible.

No obstante lo anterior, cuando el particular hace valer el recurso de revocación o el de inconformidad, según el caso de que se trate, se concede una prerrogativa para garantizar el crédito fiscal posterior a la resolución del recurso administrativo intentado, beneficio que no existe si se optó por demandar el crédito fiscal directamente ante el TFJA; lo anterior conforme al segundo párrafo del artículo 144 del CFF.

En consecuencia, la existencia de un crédito fiscal constituye una deuda potencial a pesar de la impugnación que se hubiere hecho del acto de autoridad que lo determine para solicitar y obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuyo propósito es que la autoridad tenga por satisfecho su interés fiscal y se abstenga de ejercer facultades de cobro, en el entendido de que si el contribuyente es omiso en esta obligación, de realizarse gestiones del procedimiento de cobro se tendría la obligación de pagar gastos de ejecución por cada gestión de la autoridad ejecutora, los cuales son del 2% del monto del adeudo fiscal por cada gestión de cobro, es decir, por el requerimiento de pago, por la actuación de embargo y, en su caso, por la de remate; y el importe de dichos gastos por cada actuación nunca podrán ser menores o mayores a las cifras límite que establece el artículo 150 del Código al que hacemos referencia.

Ahora bien, existen tres tipos de embargos previstos por el CFF y son los siguientes:

a) El embargo precautorio. Como su nombre lo indica, precautoriamente la autoridad fiscal embarga los bienes o la negociación cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales; en este caso, previamente a que las mismas autoridades fiscales exijan la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, independientemente de que se proceda en forma simultánea o sucesiva a realizar este tipo de embargo precautorio, tal y como lo disponen los artículos 41, fracción II, y 145 del CFF.

b) El embargo en la vía administrativa. Este tipo de embargo resulta desde el momento mismo en que la autoridad fiscal lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución; el contribuyente declara bajo protesta de decir verdad los bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal, tal y como lo disponen los artículos 141, fracción V, y 144 del CFF.

c) El embargo de efectividad de cobro. Este tipo de embargo se surte en el momento en que el contribuyente no pruebe ante la autoridad fiscal haber cubierto el crédito fiscal una vez que éste sea “exigible”, por lo que la autoridad está facultada para trabar el embargo con los bienes suficientes del contribuyente o de su propia negociación, según lo dispone el artículo 151 y subsecuentes del CFF.

Respecto de estas tres modalidades de embargo, podríamos hacer las siguientes consideraciones:

a) En relación con el embargo precautorio, nuestro Máximo Tribunal ha establecido que es inconstitucional levantar el acta de embargo mientras no haya sido establecido y notificado legalmente –mediante resolución expresa– el crédito fiscal.

En cambio, el embargo precautorio sí sería procedente en términos del segundo párrafo del artículo 145 del CFF, cuando el contribuyente no hubiere constituido garantía del interés fiscal.

Lo anterior en virtud de que el artículo 144 del Código de referencia señala que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, lo cual quiere decir que no se iniciará el procedimiento de ejecución en tanto se garantice el crédito en controversia y se exhiba el medio de defensa utilizado.

Ahora bien, cuando el particular hace valer un medio de defensa, pero omite garantizar el crédito fiscal, ello no implica que el procedimiento administrativo de ejecución deba realizarse conforme al artículo 151 del CFF, que corresponde al procedimiento de efectividad de cobro, pues tal consideración es errónea por la sola limitante de que este procedimiento de efectividad de cobro procederá solamente cuando se deba hacer efectivo un crédito fiscal exigible.

Ciertamente, la exigibilidad del crédito sólo se puede presentar cuando el particular no hubiere hecho valer un medio de defensa dentro de los términos legales, o bien, que habiendo agotado los medios de defensa exista una resolución definitiva que confirme la legalidad del crédito fiscal.

En consecuencia, en tanto un crédito fiscal se encuentra impugnado (subjúdice, es decir, pendiente de resolución o bajo decisión de juez) o, en su caso, es materia de una petición de condonación o de reconsideración, no podrá adoptar el carácter de exigible, razón por la cual el procedimiento de ejecución que podría ejercer la autoridad fiscal sería el correspondiente al artículo 145, segundo párrafo del CFF, que permite trabar embargo precautorio y con éste quedaría garantizado el interés fiscal, el cual tendrá posteriormente el carácter de embargo administrativo ante la imposibilidad de hacer efectivo el cobro y, en tanto, se resuelve su procedencia o improcedencia.

b) En el caso del embargo en la vía administrativa, éste sólo se realiza a petición del contribuyente o deudor fiscal, en términos del artículo 141, fracción V del CFF el cual no habrá de mediar requerimiento de pago y sólo habría obligación de cubrir gastos de ejecución por la diligencia de embargo; por tanto, a diferencia del precautorio, el embargo en la vía administrativa es una modalidad totalmente diferente porque la autoridad actúa a petición del particular y no amenazará al contribuyente con otras actuaciones de efectividad de cobro, hasta en tanto no exista resolución que determine la procedencia o improcedencia del crédito fiscal, excepto cuando deba ampliarse el monto de la garantía del interés fiscal.

Por lo mismo, el embargo precautorio lleva implícito un requerimiento de pago y la constitución del embargo, es decir, dos actuaciones que provocan gastos de ejecución en términos del artículo 150 del Código de referencia; en cambio, el embargo en la vía administrativa sólo provoca la constitución del propio embargo, es decir, una sola gestión de la autoridad, que se realizará a petición del contribuyente; por lo mismo, un solo gasto de ejecución.

Como se observa, si finalmente la autoridad podía trabar el embargo, sería preferente que el propio particular ofreciera como modalidad de garantía (cuando no se tiene otra alternativa de garantizar el adeudo fiscal o conviene así al deudor) el embargo en la vía administrativa, en términos de la fracción V del artículo 141, en relación con los artículos 142 y 144 del Código que nos ocupa.

c) Finalmente, el embargo de efectividad de cobro –como ya lo anotamos anteriormente– sólo se puede llevar a cabo cuando un crédito fiscal se ha hecho exigible, caso en el cual procederá el requerimiento de pago, posteriormente el embargo y –en su caso– la adjudicación y remate de los bienes embargados a efecto de satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales, y desde luego, los gastos de ejecución.

Otro aspecto que me parece de importancia es recordar y tener muy presente que –de conformidad con los artículos 21 y 70 del Código de referencia– las multas no causan recargos, sólo admiten actualización y, por otro lado, que de conformidad con el mismo artículo 21 los accesorios no generan recargos y, además, los recargos no pueden generarse por más de cinco años, con lo que no puede ser exigida hoy en día una garantía que sea mayor a cinco años, para lo cual hay que estar muy alertas en cuanto a que las autoridades no exijan mayor cantidad del monto de la garantía del interés fiscal y, sobre todo, cuando se celebran convenios de pagos en parcialidades, verificar que los importes que se paguen, en los que se llegan a incluir factores de actualización, recargos y multas, no se incluyan como base del adeudo y por su naturaleza jurídica, tales accesorios como los son los recargos y las multas que no admiten la generación de recargos por financiamiento, por así prohibirlo expresamente el artículo 21, segundo párrafo del propio Código que hemos comentado.

Existen múltiples situaciones específicas en materia de impugnación del procedimiento administrativo de ejecución, como es el caso de que se embarguen bienes de un tercero, en cuyo caso el plazo de impugnación puede ser superior a los 30 días hábiles a que se refiere el artículo 121 del Código que nos ocupa, pues un tercero afectado (que es embargado) respecto de un crédito fiscal a cargo de otro puede hacer valer los medios de defensa hasta antes de que se finque el remate de los bienes, conforme al artículo 128, en relación con el 117, fracción II, inciso c) del CFF y, en cambio, el plazo sólo será de 10 días cuando se pretende impugnar el valor de los bienes embargados en el supuesto del artículo 175, en relación con el 127 del mismo Código, cuyos datos recomendamos se tengan presentes para defender los intereses de los particulares.

9. DE LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

Cuando los particulares hacen valer medios de defensa en contra de actos administrativos definitivos en materia fiscal federal, están obligados a cumplir los lineamientos o requisitos establecidos en el CFF, tanto para la procedencia de los medios que se hacen valer como para la oportunidad de destruir el acto que les causa agravio.

Esto implica, en primer término, la existencia de un acto de molestia que la autoridad debe pronunciar de manera motivada y fundamentada, tanto en función de su competencia como de la causa generadora de la resolución que se produce, cuyos requisitos son exigidos en la emisión de actos definitivos que sean susceptibles de impugnación, conforme al artículo 38, fracción IV del CFF, y el acto debe adoptar el carácter de definitivo.

Tanto para la procedencia del recurso de revocación que regulan los artículos 116 al 133-G del CFF como la procedencia del juicio fiscal ahora regulada en los artículos del 1 al 79 de la LFPCA, se establecen requisitos de procedibilidad, mismos que deben ser satisfechos dentro del término legal establecido en los artículos 121 del CFF y 13 de la ley procesal contenciosa de referencia.

La decisión de agotar uno u otro medio de defensa es optativa para el particular, es decir, si este último desea puede agotar primero el recurso de revocación y, si no es así, puede acudir directamente ante el TFJA para combatir el acto definitivo emitido a su cargo, como lo establecen los artículos 120 y 125 del Código que nos ocupa.

Es necesario precisar que, si se opta por acudir directamente al juicio fiscal ante el TFJA, ya no será posible promover recurso de revocación y, además, es importante precisar que el contribuyente no puede impugnar simultáneamente un acto de autoridad en recurso y en juicio fiscal porque, de hacerlo, correría el riesgo de que ambas instancias pudieran ser desechadas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 124, fracciones III y V del CFF.

El recurso de revocación concluye con la emisión de una resolución en la que se puede resolver:

I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

No obstante que nos hemos referido al recurso administrativo de revocación previsto por el CFF, debemos considerar que, para los recursos administrativos en materia de Seguro Social e INFONAVIT, le es aplicable supletoriamente dicho ordenamiento tributario y sus particularidades o variantes; en relación con el recurso comentado, se ha pretendido hacer un comparativo para ilustrar sus diferencias y sobre todo la ley aplicable en cuanto a su procedencia, tanto en materia fiscal de la SHCP como en materia de Seguro Social e INFONAVIT, tal y como se podrá observar del siguiente análisis.

10. COMPARACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN CON EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE INCONFORMIDAD PARA SEGURO SOCIAL E INFONAVIT

Recurso de revocación	Recurso de inconformidad, IMSS	Recurso de inconformidad, INFONAVIT
Se promueve ante:		
La autoridad fiscal: SHCP-SAT SAT-Administración Local Jurídica en razón del domicilio que le corresponda o ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado **Artículo 121, primer párrafo del CFF**	Consejo Consultivo Consejo consultivo delegacional en razón del domicilio que le corresponda o ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado **Artículo 6, segundo párrafo de la LSS**	Comisión de Inconformidad y Valuación del INFONAVIT, sede en la Ciudad de México o en la entidad respectiva **Artículo 11, primer párrafo de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT)**
Disposición legal aplicable:		
CFF	Conforme a las disposiciones del Reglamento correspondiente de la Ley	LINFONAVIT

	del Seguro Social y a falta de disposición expresa, se aplicará de manera supletoria el CFF, la Ley Federal del Trabajo (LFT), el CFPC **Artículo 1 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	
Definición:		
Medio de defensa que se interpone contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal **Artículos 116 y 117 del CFF**	Medio de defensa que interponen los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios cuando consideran impugnable un acto definitivo del Instituto **Artículo 294 de la LSS**	En los casos de inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones, se podrá promover ante el propio Instituto un recurso de inconformidad **Artículo 52 de la LINFONAVIT**
Procede contra:		
–Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos Nieguen devoluciones de cantidades que procedan conforme a la ley, las que dicten autoridades aduaneras y cualquier resolución de carácter definitivo, la cual cause agravio en materia fiscal –Actos de autoridades fiscales que: Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se hayan extinguido o que el monto sea inferior Dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando no se hayan ajustado a la ley Afecten el interés jurídico de terceros, y determinen el valor de los bienes embargados **Artículo 117 del CFF**	Cuando se alegue que un acto definitivo no fue notificado o que se hizo la notificación en forma ilegal, se estará a las reglas siguientes: **I.** Si el inconforme afirma conocer el acto, la impugnación contra la notificación. Se efectuará en el escrito en que interponga el recurso, manifestando la fecha en que lo conoció y exponiendo los **agravios** conducentes respecto al acto, junto con los que se formulen contra la notificación **II.** Si el recurrente niega conocer el acto, deberá manifestarlo en su escrito de inconformidad; en este caso, la autoridad tramitadora del recurso dará a conocer al inconforme el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, en el domicilio indicado en el **escrito** de inconformidad y a la persona autorizada, se le dará a conocer el acto y la notificación, en su caso, por estrados.	El recurso será desechado de plano cuando haya sido interpuesto contra actos que no están comprendidos en el artículo 52 de la Ley del Instituto o haya sido presentado fuera del término establecido en el artículo anterior **Artículo 10 de la LINFONAVIT** Las pruebas se admitirán en cuanto se relacione estrictamente con la controversia, no sean superfluas, contrarias al derecho a la moral, en ningún caso será admisible la prueba confesional **Artículo 11 de la LINFONAVIT**
	El recurrente gozará de un plazo de 15 días, a partir del siguiente al que se le haya dado a conocer, para ampliar el recurso, impugnado el acto y su notificación o sólo la notificación **III.** Se procederá a estudiar, en primer término, los agravios relativos a la notificación y posteriormente, en su caso, los relativos al acto impugnado **IV.** Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, se tendrá al recurrente como sabedor del acto, desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer, en términos de la fracción II de este numeral, y se procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiere formulado en	

	contra de dicho acto, y **V.** Si se resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, se sobreseerá el recurso **Artículo 12 de la LSS**	
Presentación y plazo:		
La interposición de dicho recurso es optativa y será antes de acudir al TFJA **Artículo 120 del CFF**		Las controversias entre los patrones y el Instituto, una vez agotado, en su caso, el recurso de inconformidad se resolverá por el TFJA Será optativo para los patrones agotar el recurso de inconformidad o acudir directamente ante el TFJA **Artículo 54 de la LINFONAVIT**
El recurso deberá presentarse ante la autoridad competente dentro de los 45 días siguientes a la notificación excepto en el caso de remate (Artículo 127 del CFF) y el avalúo de los bienes embargados (Artículo 175 del CFF) **Artículo 121 del CFF**	El recurso de inconformidad se interpondrá dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto definitivo que se impugne El escrito en que se interponga el recurso será dirigido al Consejo Consultivo Delegacional y se presentará directamente en la sede delegacional o subdelegacional que corresponda a la autoridad emisora del acto impugnado **Artículo 6 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	Tratándose de recurso de inconformidad interpuesto por el patrón, deberá ser a los 15 días siguientes en que haya surtido efectos la notificación o acto impugnable Tratándose de recurso de inconformidad interpuesto por el trabajador, será a los 30 días siguientes en que haya surtido efectos la notificación o acto impugnable **Artículo 9 de la LINFONAVIT**
Requisitos:		
Ser por escrito		
Contener nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y RFC	Nombre y firma del recurrente, domicilio para oír y recibir notificaciones, así como el número de registro patronal o de seguridad del asegurado, según sea el caso	*Ídem*
Señalar la autoridad a que se dirige y el propósito		
Domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada e recibirlas	Nombre o razón social del patrón o, en su caso, del sindicato de trabajadores titular del contrato colectivo de trabajo, así como el domicilio donde pueden ser notificados	*Ídem*
Señalar la resolución o acto que se impugna	Acto que se impugna y, en su caso, número y fecha de la resolución, número de crédito, periodo e importe, fecha de su notificación y autoridad emisora del mismo	*Ídem*
Señalar los agravios que causan la resolución o el acto impugnado	Agravios que le cause el acto impugnado	*Ídem*
Señalar las pruebas y hechos controvertidos. **Artículo 122 del CFF**	Pruebas que se ofrezcan, relacionadas con el acto impugnado Hechos que originan la impugnación **Artículo 4, Reglamento del Recurso de Inconformidad**	*Ídem*
Documentación:		
Se acompañará de: Los documentos que acrediten la	Original y copia certificada de los documentos que acrediten su	*Ídem*

personalidad del que actúa a nombre de otro o de personas morales	personalidad cuando se actúe a nombre de otro Puede ser carta poder firmada por el otorgante ante dos testigos en el caso de no exceder más de mil veces el salario mínimo general vigente en la Ciudad de México, y se trate de persona física	
El documento en el que conste el acto impugnado	El documento en el que conste el acto impugnado	*Ídem*
Constancia de la notificación del acto impugnado	Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió la misma	*Ídem*
Las pruebas documentales **Artículo 123 del CFF**	Las pruebas documentales que ofrezca. **Artículo 5 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	*Ídem* **LINFONAVIT**
No procede contra:		
Actos administrativos que: no afecten el interés jurídico del recurrente	Actos administrativos que: no afecten el interés jurídico del recurrente	*Ídem*
Sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en el cumplimiento de éstas o de sentencias	Sean resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de sentencias, laudos o de aquéllas	*Ídem*
Hayan sido impugnados ante el TFJA	Hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación	*Ídem*
Se hayan consentido Sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente No expresen agravio alguno	Se hayan consentido, entendiéndose por tales aquéllos contra los que no se promovió recurso en el plazo y términos señalados en el artículo 6 del Reglamento Sean materia de otro recurso o juicio pendiente de resolución ante una autoridad u órgano jurisdiccional Sean conexos a otro que haya sido impugnado a través de algún recurso o medio de defensa diferente Cuando de las constancias del expediente se desprenda que no existe el acto reclamado, o que el mismo se ha dejado sin efectos	*Ídem*
Sean revocados los actos por la autoridad. **Artículo 124 del CFF**	Que hayan sido revocados administrativamente por la autoridad emisora En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición legal o reglamentaria **Artículo 13 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	*Ídem* *Ídem* **LINFONAVIT**
Tampoco procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros **Artículo 126 del CFF**		
Sobreseimiento:		
Cuando:	Procede:	
El promovente se desiste de su recurso	Por desistimiento expreso del recurrente	*Ídem*
Durante el procedimiento sobrevenga alguna de las causas	Cuando durante el procedimiento aparezca o sobrevenga alguna de las	*Ídem* **LINFONAVIT**

de improcedencia del Artículo 124 del CFF Que quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada Hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada. **Artículo 124-A del CFF**	causales de improcedencia a que se refiere el artículo 13 del Reglamento En el caso de que el recurrente muera durante el procedimiento si su pretensión es intransferible o si su muerte deja sin materia el recurso **Artículo 14 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	
Opción:		
Se podrá impugnar un acto a través del recurso de revocación o a través del juicio ante el TFJA **Artículo 125 del CFF**	*Ídem* **LSS**	*Ídem* **LINFONAVIT**
Término para dictar y notificar resolución:		
La autoridad podrá notificar resolución y notificarla en un término que no exceda de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso Si existe silencio por parte de la autoridad, se entenderá la confirmación del acto impugnado **Artículo 131 del CFF**	Las notificaciones se harán al recurrente en forma personal o a su representante legal por correo certificado, en los términos señalados por el CFF **Artículo 9 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	*Ídem* **LINFONAVIT**
Resolución fundada en Derecho:		
Examinando todos y cada uno de los agravios, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios, pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto Podrá revocar la autoridad los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes	La resolución que se dicte en el recurso no se sujetará a regla especial alguna. La misma se ocupará de todos los motivos de impugnación aducidos por el inconforme y decidirá sobre las pretensiones de éste, analizando las pruebas recabadas, en los términos del párrafo último del artículo 23 del Reglamento y expresará los fundamentos jurídicos en que se apoyen los puntos decisorios de la resolución	*Ídem*
No podrá la autoridad revocar o modificar los actos administrativos que no hayan sido impugnados por el recurrente La resolución deberá expresar con claridad los actos que se modifiquen y, si es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente **Artículo 132 del CFF**	Cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto **Artículo 25 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	*Ídem* **LINFONAVIT**
Sentido de la resolución:		
La resolución que ponga fin al recurso podrá:		
Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso, confirmar el acto impugnado Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución Dejar sin efectos el acto impugnado Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que los	El incumplimiento de las disposiciones de este Reglamento por parte del personal encargado de su aplicación será sancionado disciplinariamente por el superior jerárquico del infractor **,** independientemente de que proceda la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (LFRSP) **Artículo 30 del Reglamento del Recurso de Inconformidad**	Las resoluciones del Instituto que versen sobre inscripciones en el mismo, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como aquellas que puedan dar origen a una controversia sobre valuación o cualquier otro acto que pueda afectar derechos de los trabajadores, de sus beneficiarios o de los patrones, expresarán la facultad que tienen los interesados para interponer el recurso de inconformidad o la controversia

sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme **Artículo 133 del CFF**		sobre valuación, ante la comisión de inconformidades y de valuación o, en su caso, que puedan acudir ante los Tribunales competentes, y la circunstancia de que quedan a salvo los derechos a terceros **Artículo 23 RCIV INFONAVIT**

11. DE LA RECONSIDERACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES NO IMPUGNADOS Y LA SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS

Cuando se genera un acto definitivo en materia fiscal que afecta los bienes jurídicos tutelados en favor de los particulares, identificados en los artículos 14, segundo párrafo, y 16, primer párrafo de la Carta Magna, los contribuyentes se ven en la necesidad de acudir a los medios de defensa, dentro de los plazos y cumpliendo los requisitos que establecen las leyes tributarias específicas, acompañando los documentos y pruebas necesarias para su admisión, ante la autoridad o Tribunal competente.

Ello da lugar a que se defina la eficacia o ineficacia jurídica de los actos de las autoridades fiscales mediante resolución o sentencia firme, por la que se adopta el carácter de verdad absoluta o cosa juzgada en términos de los artículos 354 a 357 del CFPC.

También debe tenerse presente que la firmeza de una acto de autoridad fiscal se puede provocar por el simple consentimiento del particular, al no acudir dentro de los plazos establecidos para interponer los medios de defensa, tal como lo establecen los artículos 124, fracción IV, y 8, fracción IV de la LFPCA, y sus similares de otras leyes fiscales, pero es conveniente comentar que el simple pago de un crédito fiscal jurídicamente implica consentimiento o aceptación incondicional de la resolución que lo determinó, ello a partir de que dejó de existir la figura del **“pago bajo protesto”**, que en un tiempo fue la forma de expresar o advertir a las autoridades fiscales que se pagaba un crédito fiscal de manera inconforme y se acudiría a los medios de defensa, situación que ya no existe en perjuicio de los contribuyentes y por ello, si se decide impugnar una resolución determinadora de créditos fiscales, se debe garantizar el interés fiscal pero nunca pagar el importe de los adeudos.

Por otro lado, de manera independiente a los medios de defensa, el legislador federal, con el evidente ánimo de impedir que el particular o contribuyente sea afectado indebidamente en su esfera jurídica o en sus bienes jurídicos tutelados, estableció hipótesis a manera de peticiones, para la revocación por reconsideración o condonación total o parcial de la imposición de multas, las cuales se impulsan a través del ejercicio del derecho de petición que se obsequia en los artículos 8 y 35, fracción V constitucionales, de manera armónica con los artículos 33-A, 36, tercer párrafo, y 74 del Código Tributario Federal. Éstas a su vez, implican el ejercicio de facultades discrecionales de las autoridades fiscales, en donde, por una parte, la autoridad requerida debe pronunciar respuesta a lo solicitado por el administrado, respetando el derecho de petición desde el punto de vista constitucional. En esa respuesta puede decidir si concede o no lo solicitado por el contribuyente, lo cual no deja de ser –en un segundo momento– una facultad también reglada, en cuanto al contenido de la resolución que se debe emitir, puesto que los artículos 16 de la Carta Magna, y 38, fracción IV del CFF exigen la satisfacción de los requisitos de legalidad, es decir, de los requisitos de motivación y de fundamentación de los actos que emitan y notifiquen las autoridades fiscales.

Si tenemos en consideración el escenario de los medios de defensa y las peticiones sucintamente señaladas, se puede corroborar que se procura por todos los medios legislativos dejar a salvo los Derechos Humanos de los particulares, a partir de lo dispuesto por los artículos 1, 8, 14, 16, 17, 22, 31, fracción IV, 124 y 133, entre otras importantes disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Por otra parte, el éxito de una defensa depende, por mucho, del conocimiento en la materia y de la habilidad del asesor o defensor para exponer con la debida claridad las causas por las cuales se solicita la revocación o la nulidad de la resolución fiscal, así como de los elementos de prueba que aporte el propio contribuyente para demostrar que le asiste la razón jurídica y con ello se logre convencer o persuadir a quien corresponde resolver el medio de defensa intentado, que se pronuncie en su favor, en la inteligencia de que el resultado dependerá también del conocimiento, imparcialidad, entendimiento, objetividad, discusión, análisis y criterios jurisprudenciales que resulten aplicables al caso en controversia, que son propios de la autoridad o del Tribunal competente, encargados de impartir justicia en términos del artículo 17 constitucional.

En esta noble y nada fácil función de resolver los asuntos o controversias jurídicas se pueden producir decisiones en un mismo sentido y –en otras ocasiones– en sentidos totalmente opuestos, que son producto de la interpretación que tenga a bien adoptar la parte resolutora, lo que permite entender el riesgo existente de perder o ganar un asunto cuando se hacen valer los medios de defensa, particularmente cuando analizamos las causas por las que nuestra honorable

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) tiene a su cargo la importante decisión de resolver las contradicciones de

tesis, ya que le corresponde a este máximo Poder Judicial señalar cuál de los criterios emitidos entre los Tribunales que sostienen opiniones opuestas en un mismo punto controvertido o interpretación de ley es el que debe imperar o prevalecer; de ahí que, si en el seno del principal órgano de impartición de justicia de nuestro país pueden ocurrir estas divergencias de interpretación, con sobrada razón el asesor fiscal está impedido de garantizar el resultado de un asunto que le es encomendado, cuando lo que es válidamente permitido por el Código de ética de los abogados es que tenga confianza en un buen resultado, o bien, califique como de buenas o amplias "las posibilidades de éxito" en la defensa de un caso que le sea encomendado, lo que dejará a salvo el riesgo de falibilidad que tiene implícito todo medio de defensa o litigio.

Esto nos lleva a considerar ciertas causas por las que una resolución o sentencia definitiva puede emitirse en sentido negativo o no favorable a los particulares, entre las que encontramos las siguientes:

a) Desechamiento o sobreseimiento, por alguna causal de improcedencia derivada de la posible falta de experiencia del asesor, o cuando no fue provisto de los documentos o requerimientos idóneos para que se admitiera a trámite su medio de defensa, incluso por actos o causas atribuibles al propio contribuyente afectado con el acto combatido.

b) Resolución o sentencia negativa por insuficiencia de los argumentos de la defensa.

c) Resolución o sentencia negativa por criterios divididos de los Tribunales competentes, por contradicciones de tesis jurisprudenciales o por jurisprudencias supervenientes contrarias a las tesis vigentes al inicio de la defensa.

d) Resolución o sentencia negativa por unanimidad de votos del Tribunal competente, no obstante existir buenos planteamientos de defensa.

e) Resolución o sentencia negativa por falta de estudio o insuficiencia de análisis de los agravios, conceptos de nulidad y/o de los conceptos de violación que lamentablemente hacen nugatoria la garantía de audiencia de los demandantes, particularmente cuando la sentencia final del Tribunal de alzada (de amparo o de recurso de revisión) no admite ningún recurso posterior.

La intención de señalar las hipótesis antes enumeradas es la de demostrar que no en todos los casos existirá una situación similar de quienes hacen valer los medios de defensa, a pesar de que se emita una decisión que adopte el carácter de cosa juzgada y, por ello, nos cuestionamos si es procedente la solicitud de reconsideración cuando estemos frente a un acto ilegal que alcance a vulnerar las garantías individuales, incluso en oposición a lo dispuesto por el artículo 133 de nuestra Carta Magna.

Pero ¿qué sucede si los medios de defensa no se hicieron valer o fueron desechados? El particular podrá solicitar o intentar las peticiones de condonación de multas o de reconsideración administrativa para la revocación de la resolución administrativa no favorable a un particular, cuyos supuestos se establecen en los artículos 74 y 36, tercer párrafo (respectivamente) del CFF.

12. De la solicitud de reconsideración

Cuando el particular no hizo valer los medios de defensa, o habiendo intentado fueron desechados, se declararon improcedentes o se tuvieron por no interpuestos, tendría en su favor el beneficio de solicitar la reconsideración, que depende exclusivamente del ejercicio del derecho de petición.

El artículo 37 del CFF menciona que las instancias o peticiones deben resolverse en un plazo de tres meses; la instancia corresponde siempre a la interposición de un medio de defensa, mientras que las peticiones son siempre solicitudes que no se ubican en un medio de defensa.

La solicitud de reconsideración no es un medio de defensa porque así lo dispone la norma regulatoria. Más bien, es una solicitud en la cual se pide a la autoridad competente que revise la legalidad del acto dentro del ejercicio de sus facultades discrecionales y lo que debe asentar el peticionante es el señalamiento directo de los antecedentes del caso, así como de la emisión del crédito fiscal en el que se pueda demostrar fehacientemente que los actos de autoridad fueron emitidos en contravención de las disposiciones fiscales, con lo que la autoridad por una sola vez podría modificar o revocar el acto liquidatorio o, en su caso, la resolución que afecta al contribuyente.

Como no constituye instancia, en el caso de que la autoridad dentro del ejercicio de su facultad discrecional decida negar lo solicitado, no son procedentes los medios de impugnación establecidos en forma ordinaria tanto en el CFF como en la Ley Federal de Justicia Administrativa (LFJA), lo que nos remite al artículo 107, fracción III, inciso a) de la Ley de Amparo, que permite acudir al juicio de garantías en la vía indirecta ante los juzgados de distrito, pues admite la procedencia del amparo indirecto cuando se trate de actos provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, en el que se trate de resoluciones definitivas por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso trascendiendo al resultado de la resolución.

Lo anterior es aplicable a la solicitud de reconsideración y a la solicitud de condonación de multas, así como a las solicitudes de condonación de recargos y multas cuando existen disposiciones que concedan este último beneficio porque en todos los casos la autoridad ejerce facultades discrecionales, que les permite decidir libremente si conceden o no lo solicitado por los particulares, en la inteligencia de que la facultad discrecional concede al funcionario la libre decisión de su resolución sin que incurra en responsabilidad de cualquier especie.

Las propias disposiciones aplicables a la solicitud de reconsideración y a la solicitud de condonación de multas confirman lo señalado en los párrafos que anteceden, pero lo importante es tener presente que los particulares pueden ejercer su derecho de pedir en los términos señalados en los artículos que a continuación se transcriben y, de ser necesario, acudir al amparo indirecto por las razones que también ya se han comentado.

La solicitud de reconsideración se prevé en el artículo 36, tercer y cuarto párrafos del CFF:

> **Artículo 36.** Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.
>
> Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Por su parte, la solicitud de condonación de multas se regula por la siguiente disposición:

> **Artículo 74**. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.
>
> La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.
>
> La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.
>
> Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Como se puede apreciar, las condiciones para que la autoridad pueda conceder la revocación de un crédito fiscal o la condonación de las multas respectivas está supeditada a una decisión de tipo discrecional y no necesariamente a los argumentos de derecho.

El verdadero sentido de la facultad discrecional es que el servidor público que puede ejercerla no incurre en responsabilidades por el sentido de la resolución que tenga a bien emitir o dejar de emitir; por ejemplo, si la facultad discrecional consiste en librar una orden de revisión, la autoridad ordenadora no incurre en responsabilidad si la emite o deja de emitirla; lo mismo ocurre si la autoridad decide condonar una multa o revocar en vía de reconsideración un crédito fiscal, nuevamente la autoridad no incurre en responsabilidad por la decisión que hubiere tomado.

Pero la creación de la facultad misma de la autoridad se origina bajo un ordenamiento que la confiere, es decir, la facultad en su origen es reglada y, por su parte, la resolución que pueda emitir la autoridad, igual que en aquellos casos en los que no tiene el carácter adicional de discrecionalidad, debe satisfacer los requisitos de legalidad señalados en el artículo 16 de la Carta Magna y 38 del CFF, y es por estos requisitos de legalidad que los actos de la autoridad no son inapelables, simplemente obsequian la libre decisión sin que incurran en responsabilidad los servidores públicos.

Los jueces de Distrito y los Tribunales de alzada competentes en estos casos resuelven los amparos indirectos mediante un control de legalidad de los actos emitidos en ejercicio de facultades discrecionales, de modo que los afectados con resoluciones negativas pueden hacer valer las violaciones de ley, es decir, por incumplimiento de los requisitos de legalidad, en especial, los de motivación y de fundamentación.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

*

Cantidades sujetas a actualización

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Capítulo XVI. INFRACCIONES Y SANCIONES

Capítulo XVI

INFRACCIONES Y SANCIONES

1. CONCEPTO DE INFRACCIONES Y SANCIONES

La palabra “infracción” proviene de la locución latina *infractïo, -onis* (“quebrantamiento”), lo que a su vez significa “quebrantar; no cumplir con lo estipulado en la ley; actuar en forma contraria a lo establecido en las disposiciones legales”.

La posibilidad de crear legislativamente los supuestos de infracción y sus correspondientes sanciones de carácter pecuniario obedece al efecto coercitivo propio de las disposiciones jurídicas. En este caso, la sanción se determina entre un importe mínimo y un máximo económico, afectando “el peculio o patrimonio” de los particulares y tiene como propósito principal el de persuadir a los destinatarios de incurrir en infracciones administrativas, para que cumplan en forma y tiempo con las obligaciones fiscales a su cargo y, en caso de incumplimiento, afronten como consecuencia la aplicación de la sanción o sanciones a las que se hubieren hecho acreedores.

1.1. DE LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA

La *sanción administrativa* es el castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la ley fiscal o administrativa por la existencia de un acto contrario a las normas jurídicas, es decir, ilícito, el cual consta de una oposición, desobediencia o resistencia de lo exigido en un ordenamiento jurídico administrativo, que arroja la comisión de una infracción susceptible de sanción.

El daño que se causa por la infracción o ilícito administrativo a la administración, a la colectividad, a los individuos o al interés general tutelados por la ley tiene como consecuencia jurídica el castigo consistente en la sanción administrativa que, a su vez, es un medio represivo que se deriva de una obligación que no se ha cumplido, la cual se distingue de la *coacción*, que se encamina al cumplimiento “forzoso” de lo ordenado legalmente, que se impone contra la voluntad del obligado.

Los propósitos de la sanción administrativa son preventivos, correctivos, disciplinarios o de castigo, en los que predomina la idea de castigo o de pena que se impone al infractor, en cuyo imperativo prevalece el poder disciplinario de la autoridad administrativa.

El poder facultativo del Estado de castigar o penar al infractor de la ley administrativa forma parte del efecto coercitivo del imperio de la ley, cuando el administrado o contribuyente no la obedece, no la cumple o actúa de manera inexacta, contraria u omisa, a los derechos y obligaciones de los particulares entre sí o cuando deban actuar frente a las autoridades competentes.

La potestad sancionadora de la administración pública siempre será “por disposición expresa de la ley”, por lo que debe concederse en disposiciones legales, a partir del fundamento de esa atribución sancionadora consignada en el artículo 21, primer párrafo, *in fine* (parte final) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que establece:

> …
>
> **Artículo 21.** Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

El fundamento constitucional ha permitido el cuestionamiento relativo a las posibles limitaciones de la potestad sancionadora de la administración pública, pues válidamente se podría decir, por un lado, que sólo comprendería la

aplicación de sanciones por violaciones a Reglamentos gubernativos y de policía, pero no de leyes administrativas como la fiscal; y por el otro, que únicamente pueden imponerse dos tipos de sanciones administrativas: la multa o el arresto, quedando fuera otro tipo de sanciones administrativas como la clausura; el decomiso, aseguramiento o secuestro de mercancías; o el caso de la cancelación o revocación de las autorizaciones, permisos o concesiones otorgadas por las autoridades administrativas a los particulares.

Sin embargo, se ha considerado por parte de los Tribunales competentes que no se contraviene el fundamento constitucional debido a que la potestad sancionadora puede regularse mediante ordenamientos secundarios a la Norma Fundamental y, mediante éstos, adoptar hipótesis o supuestos variables necesarios para lograr los propósitos perseguidos en las leyes fiscales y administrativas, en tanto no se coloquen en los supuestos prohibitivos consignados en los artículos 21 y 22 constitucionales, además de que los supuestos adoptados en las leyes federales o secundarias para el ejercicio de la facultad sancionadora observen las siguientes características:

a) La obligación fiscal que los sujetos pasivos deban cumplir se encuentren reguladas en una ley o norma jurídica, en las que se establezca la forma de satisfacer la obligación, incluyendo la determinación del monto a pagar y la fecha en que debe realizarse el entero o pago de la contribución o, en su caso, la forma y términos de cumplir una obligación fiscal, aun cuando no implique el pago de contribuciones, como el caso de las declaraciones informativas o declarativas o la presentación de avisos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

b) La conducta del sujeto infractor debe contener el incumplimiento específico de las hipótesis que regulen las disposiciones fiscales consideradas como infracción, así como la sanción específica que la propia ley relaciona con la conducta infractora, requiriéndose la adecuación entre la conducta del sujeto, el supuesto de infracción y la sanción aplicable, que por disposición expresa del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF) deben interpretarse y aplicarse “estrictamente”.

c) La autoridad que impone la sanción debe estar facultada expresamente para satisfacer el requisito de legalidad y debe motivar y fundamentar el acto sancionador, entendiendo además que debe existir adecuación entre los motivos y los fundamentos en que se apoye la resolución determinadora de la sanción, de conformidad con el artículo 75, primer párrafo del CFF y el artículo 16 constitucional.

d) La autoridad competente debe demostrar que en realidad se cometió la infracción, precisando las razones por las que se acredita la inobservancia o incumplimiento de las disposiciones fiscales aplicables.

e) La responsabilidad del sujeto infractor es personalísima, aunque se admitan excepciones que se basan en ciertas presunciones legales relacionadas con la responsabilidad objetiva, que no irroga culpa directa del contribuyente, sino la sola comisión de la infracción, independientemente de la razón o la persona que la provocó, lo cual permitirá la correcta graduación o cuantificación de la sanción, con relación a las condiciones del sujeto infractor y su capacidad de pago.

Las infracciones fiscales se encuentran debidamente reguladas en el CFF, en su artículo 71, que a la letra dice:

> **Artículo 71.** Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

2. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES

Las infracciones pueden ser clasificadas de la siguiente forma:

2.1. INFRACCIONES POR OMISIÓN EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES

Aquellas infracciones que se realizan cuando se omite el pago total o parcial de las contribuciones, así como de los importes retenidos o recaudados, que producen un perjuicio económico al fisco, son las que ameritan un porcentaje importante sobre el propio importe de las contribuciones no pagadas, como lo establece el artículo 76 del CFF, el cual señala:

> **Artículo 76.** Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.
>
> Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
>
> Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se

notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos del primer párrafo de este artículo sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

El pago de las multas en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas o devuelve el beneficio indebido con sus accesorios dentro de los 30 días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se reducirá en un 20% del monto de las contribuciones omitidas. Para aplicar la reducción contenida en este párrafo, no se requerirá modificar la resolución que impuso la multa.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

Cuando se hubieran disminuido pérdidas fiscales improcedentes y como consecuencia de ello se omitan contribuciones, la sanción aplicable se integrará por la multa del 30% al 40% sobre la pérdida declarada, así como por la multa que corresponda a la omisión en el pago de contribuciones.

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 90, octavo párrafo y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en los párrafos primero, segundo y tercero de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 76, fracción IX y 110, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando la infracción consista en no registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable a que hace referencia el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas.

Como se advierte a lo largo de esta disposición, se procura con especial atención evitar que el contribuyente incurra en causales de infracción, relacionadas con el pago de contribuciones.

No olvidemos que el contribuyente tiene en su favor el beneficio de espontaneidad para regularizar su situación fiscal, siempre que lo efectúe por voluntad propia, entendiendo que no intervino ningún acto de autoridad que obligara a que el contribuyente regularice sus obligaciones fiscales, conforme a lo dispuesto en el artículo 73 del propio CFF.

Pero suele suceder que algunos contribuyentes que han omitido la presentación de declaraciones, el pago de contribuciones o cualquier otra obligación fiscal, pretenden favorecerse con el beneficio de espontaneidad cuando las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación, por lo cual debemos precisar que la espontaneidad se excepciona, es decir, se pierde esta oportunidad cuando la autoridad ejerce sus facultades revisoras en cualquier forma, y así lo dispone expresamente el propio artículo 73 del Código de que se trata.

Pero si el contribuyente en verdad pretende corregir su situación fiscal, ya iniciadas las facultades de comprobación, y en las condiciones señaladas en los primeros párrafos del artículo 76 de nuestro ordenamiento en estudio, el contribuyente tendría en su favor que el porcentaje de las sanciones sea menor, mientras no se emita la resolución liquidatoria o determinadora de los créditos fiscales, para lo cual nos remitiríamos al artículo 17, párrafos primero y segundo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), cuyo texto es el siguiente:

> **Artículo 17.** Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.
>
> Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.
>
> …

Como se puede advertir, esta disposición adoptada expresamente en el artículo 76 del CFF reformado el 28 de junio de 2006 permitirá que los contribuyentes puedan corregirse con un costo menor de la sanción aplicable, siempre que actúen en forma breve en el tiempo de desarrollo de las facultades de comprobación, de lo que dependerá que la multa se fije al 20 o 30% sobre el importe de las contribuciones omitidas, lo cual incluye la posibilidad de solicitar el pago en parcialidades, por así disponerlo el tercer párrafo del propio artículo 17 de la LFDC, lo que seguramente obviará la conclusión anticipada de las facultades revisoras, ante la conveniencia económica del contribuyente infractor.

2.1.1. DE LA COMISIÓN DE INFRACCIONES FORMALES

En relación con el incumplimiento de la presentación de declaraciones, avisos o constancias de los cuales los contribuyentes tienen la obligación de enterar al fisco, o bien, cuando se realiza de forma incompleta o con errores, o en forma distinta a la señalada en la ley, como lo establecen los artículos 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84 al 84-H del CFF, respecto de las cuales se determinan en cantidad específica los montos mínimos y máximos de las sanciones aplicables, cuyos importes serán incrementados sustancialmente por efectos de la actualización de las cantidades respectivas, lo cual debe ser tomado muy en serio, ante el costo importante que representa cometer las infracciones y las sanciones referidas en estas disposiciones.

2.2. INFRACCIONES DOLOSAS Y CULPOSAS

La comisión de una infracción puede ser dolosa, cuando el contribuyente realiza una conducta consciente o deliberada, es decir, con la intención de obtener un resultado, con conocimiento o conciencia de realizar la antijuridicidad del hecho. Por ejemplo, en el caso de no solicitar el RFC conforme lo establece el artículo 79 del CFF, o cuando los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria omiten llevar su contabilidad conforme lo establece la ley en el artículo 83 del mismo ordenamiento.

La comisión de infracciones dolosas se considera agravante en términos de los artículos 75, fracciones I a IV, y 77 del CFF, y generalmente provocan el incremento del monto de la sanción.

El *incumplimiento doloso* suele presentar causas agravantes en la comisión de infracciones y evidencia la comisión de algún delito fiscal que, dependiendo de la gravedad de los actos realizados por el sujeto pasivo de la obligación fiscal, podría provocar además que la pena de prisión pueda ser declarada como “calificada” por un juez federal en materia penal.

El *incumplimiento culposo*, en cambio, ocurre cuando se deja de responder ante las normas impositivas, pero sin depender de la voluntad o intención franca de hacerlo, ya sea por falta de conocimiento o incorrecta interpretación de las disposiciones fiscales, descuido, negligencia, falta de liquidez, imprevisión, error, imprudencia, impericia o cualquier causa no voluntaria ni deliberada, que produce como consecuencia jurídica la aplicación de sanciones de carácter pecuniario, es decir, de tipo económico, independientemente del pago de las contribuciones y demás accesorios legales, de modo que la “culpa” de la infracción consumada es independiente de las causas que la produjeron, pero que permite a las autoridades competentes identificar al sujeto o contribuyente que debe responder por tal incumplimiento y aplicar las sanciones que procedan, en cuyo caso no existen elementos jurídicos para proceder penalmente contra el contribuyente.

2.3. INFRACCIONES POR OMISIÓN Y POR COMISIÓN SIMPLE

La infracción por omisión se comete por falta de cuidado o descuido del contribuyente y se produce por el solo incumplimiento de una obligación fiscal, es decir, al dejar de cumplir alguna obligación fiscal. Tal omisión produce el hecho mismo del incumplimiento e indica la violación de las normas jurídicas impositivas en el sentido propuesto por el legislador. Cuando el contribuyente omite la presentación de una obligación fiscal informativa o declarativa, por ejemplo, se ha cometido la infracción y produce la imposición de la multa que proceda, en cuyo caso pueden ser objeto de consideraciones atenuantes que disminuyan el monto de la sanción, en términos de los artículos 75, fracción VI, y 76 del CFF, o bien, a petición del contribuyente en términos del artículo 74 del mismo Código.

La infracción por comisión simple se produce por error en el cumplimiento de una obligación fiscal, en cuyo caso, simplemente se toma en cuenta la causa del error o deficiencia en el cumplimiento de la obligación que produjo la infracción y la sanción respectiva y, en su caso, las consideraciones atenuantes, o bien, las agravantes.

En ambos casos, la aplicación de sanciones tiene un efecto sobre la responsabilidad objetiva o directa del contribuyente en forma ajena a la causa que provocó la infracción.

2.4. INFRACCIONES INSTANTÁNEAS Y CONTINUAS

Las infracciones instantáneas son aquellas que cometen los contribuyentes en forma individual, o bien, en un solo acto o hecho jurídico, que no perduran a través del tiempo.

Las infracciones continuas son el conjunto de infracciones cometidas por los contribuyentes en forma reiterada y se caracterizan por su tracto sucesivo, es decir, se realizan y perduran a través del tiempo.

2.5. INFRACCIONES SIMPLES Y COMPLEJAS

Las infracciones simples se realizan por la sola comisión de la infracción, sin incluir elementos agravantes.

Las infracciones complejas son las realizadas por los contribuyentes que, por lo general, implican el quebrantamiento de varias disposiciones en una sola acción, la cual contiene una o varias sanciones que suelen ser dolosas y, por lo mismo, indican causas agravantes cuando se determine el monto de la sanción.

2.6. INFRACCIONES LEVES Y GRAVES

Las infracciones leves se caracterizan porque no son trascendentales ni graves, y en todo caso no habrá afectación del patrimonio del fisco federal.

Las infracciones son graves cuando afectan directamente el patrimonio del fisco federal y suelen ser dolosas, por lo que presentan causas agravantes para incrementar el monto de la sanción.

3. SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y PENALES

Las sanciones administrativas son aquellas impuestas por las autoridades administrativas y la sanción siempre consistirá en una multa determinada en dinero; éstas son de carácter administrativo y, aun en el caso, que puedan ser calificadas como graves, ello permitirá incrementar el monto de la sanción, independientemente de que pueda proceder la acción penal, ante las autoridades competentes, sólo en los casos que se integren los elementos de un delito.

Las sanciones penales son las aplicadas por la comisión de delitos federales, en los que efectivamente se presenta o integra “el cuerpo del delito” y “los elementos de un tipo penal”, es decir, encuadran perfectamente en un delito fiscal, el cual se persigue y sanciona por parte del Poder Judicial de la Federación (PJF), por medio de los órganos competentes en materia penal federal, cuya sanción será determinada mediante la pena de privación de la libertad del sujeto infractor, considerado para efectos de sujeción a proceso, como presunto responsable penal o reo sujeto al proceso penal.

4. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS SANCIONES

Nuestra Carta Magna establece dentro del apartado de las garantías individuales de las personas, en su artículo 16, primer párrafo, lo siguiente:

> **Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de **mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento** …
>
> (Énfasis añadido.)

En concordancia con el citado mandamiento constitucional, el artículo 38 del CFF menciona los requisitos mínimos que debe contener todo acto de autoridad fiscal, en los siguientes términos:

> **Artículo 38.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
>
> **I.** Constar por escrito en documento impreso o digital.
>
> Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
>
> **II.** Señalar la autoridad que lo emite.
>
> **III.** Señalar lugar y fecha de emisión.
>
> **IV.** Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
>
> **V.** Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las

personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria **establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.**

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

(Énfasis añadido.)

No olvidemos que el artículo 5 del CFF establece en lo relativo a las infracciones y sanciones que el método de interpretación aplicable es el **estricto**, de modo que la conducta realizada por el contribuyente, a quien se considera infractor, debe ubicarse perfectamente en el supuesto de infracción y, del mismo modo, que una vez que se ha identificado el supuesto de infracción se aplique perfectamente la hipótesis legal que sanciona tal infracción específica de que se trate, desde luego, en forma directa y sujeta a la adecuación del texto expreso de la ley fiscal aplicable al caso, lo que se aprecia en la siguiente transcripción del citado artículo, primer párrafo:

Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, **así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.** Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

…

(Énfasis añadido.)

El CFF regula, por medio de lo establecido en el artículo 75, la imperiosa necesidad de fundar y motivar las multas a cargo de los contribuyentes, que se ubicaron en los supuestos de la comisión de infracciones y, en consecuencia, se hacen acreedores de la imposición de una o varias multas, lo cual se advierte en el primer párrafo del precitado artículo, que textualmente dispone lo siguiente:

Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, **las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución** y tener en cuenta lo siguiente:

…

(Énfasis añadido.)

De lo anterior se sigue que de una apropiada interpretación del artículo 16 constitucional, en estrecha relación con los artículos 5, 38, fracción IV, y 75, primer párrafo del CFF, la determinación o imposición de una multa no puede omitir el requisito de motivación y de fundamentación; primero, porque los requisitos de legalidad requeridos en los artículos precitados son exigidos en forma *conjuntiva,* es decir, no son separables, y en segundo lugar, porque aun tratándose de

la imposición de una multa mínima, la autoridad deberá satisfacer los requisitos de “motivación y fundamentación”, así como la adecuación que debe existir entre estos requisitos constitucionales, pues en caso contrario, la resolución sancionadora sería ilegal e inclusive inconstitucional, al no dar fiel cumplimiento a estas disposiciones. De no pensarse así, se restaría fuerza a las exigencias del artículo 16 constitucional, disposición que no incluye excepciones a los actos de autoridad para satisfacer tales requisitos de legalidad.

5. CASOS QUE SE CONSIDERAN AGRAVANTES EN LA COMISIÓN DE INFRACCIONES

Debido a que las sanciones establecidas en CFF han sido creadas para evitar conductas que contravengan los intereses del fisco federal, se han establecido en el artículo 75, fracción I, y subsecuentes, las causales de conductas que se pueden considerar como agravantes y, en consecuencia, conlleva sanciones aún más graves, las cuales dicho artículo define en los siguientes términos:

> **Artículo 75.**
>
> …
>
> **I.** Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:
>
> **a)** Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
>
> **b)** Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.
>
> Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

6. INCREMENTO DE LAS MULTAS EN CASO DE INCURRIR EN CAUSALES DE AGRAVANTES POR LA COMISIÓN DE INFRACCIONES

Congruente a lo señalado en el artículo 75, fracciones y párrafos anteriores, el artículo 77 determina los casos en que procede el incremento de las sanciones que se impongan a los contribuyentes infractores, precisamente, en caso de incurrir en causas de agravantes, el cual se cita a continuación:

> **Artículo 77.** En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán conforme a las siguientes reglas:
>
> **I.** De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75 de este Código.
>
> **II.** De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.
>
> **III.** De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.
>
> Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere este artículo, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.
>
> (Énfasis añadido.)

7. SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS

Dada la afectación que sufren los contribuyentes en caso de que les sea aplicable una multa, el CFF establece la facultad “discrecional”, por parte de las autoridades fiscales, de condonar las multas de conformidad con su artículo 74, que a continuación se transcribe:

> **Artículo 74.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la

forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

8. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LAS MULTAS

8.1. DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

Cuando un contribuyente no esté conforme con la imposición de alguna multa por parte de las autoridades fiscales, podrá interponer recurso de revocación siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 116 al 133-G del CFF y, en concreto, el artículo que prevé la procedencia del recurso lo encontramos en el numeral 117, fracción I, inciso a) del precitado Código, que a la letra dice:

Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, [1] accesorios o aprovechamientos.

(Énfasis añadido.)

Es recomendable que el contribuyente que ha sido sancionado haga valer sus medios de defensa cuando pueda cuestionar o demostrar que la resolución sancionadora no se ajustó a las disposiciones legales aplicables, sea porque no se cometió la infracción, o por la falta de adecuación entre los motivos y fundamentos aplicados en el acto sancionador, e incluso, cuando existan otras causas de ilegalidad del propio acto o del procedimiento que le precedió.

8.2. DEMANDA DE NULIDAD EN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Los artículos 120 y 125 del Código en estudio establecen el beneficio de opción en favor de los contribuyentes a los que se les haya emitido y notificado una resolución definitiva por parte de las autoridades fiscales federales, por lo que podrán “optar” por impugnar dicha resolución administrativa mediante el recurso de revocación o, si lo prefieren, hacer valer la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

Asimismo, en el caso de que las autoridades fiscales emitan una resolución al recurso administrativo de revocación, en la que se confirme la imposición de una multa y de otros créditos fiscales, los contribuyentes podrán impugnar esta resolución al recurso ante el TFJA, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

9. NOTIFICACIÓN DE LAS MULTAS

Por tratarse de un acto de autoridad que afecta los bienes jurídicos tutelados de los contribuyentes, las resoluciones en las que se determinan o imponen sanciones o multas, por un lado, deben contener los requisitos establecidos en el artículo 38, y por ser actos contra los que procede el recurso de revocación o el juicio fiscal, deben ser notificados conforme a los artículos 134, primer párrafo, y 137, todos éstos pertenecientes al CFF.

10. MULTAS COMO ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas y encuadren en las causales de infracciones y sanciones, estas multas se considerarán como accesorios de las contribuciones que les dieron origen, por lo que su base para la determinación de la cuantía dependerá, en estos casos, del importe actualizado de las contribuciones omitidas por parte del contribuyente, conforme al artículo 76 del CFF.

11. ACTUALIZACIÓN DE LAS MULTAS

Como se ha analizado, las multas provienen de la comisión de alguna infracción, por lo que cuando las multas no se pagan en los plazos estipulados en ley, serán objeto de actualización, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 70 del Código Federal Tributario, el cual se transcribe a continuación:

Artículo 70. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás

accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

...

(Énfasis añadido.)

11.1. DE LAS MULTAS NO FISCALES

Se consideran *multas no fiscales* aquellas que están previstas en leyes federales distintas a las fiscales, que a su vez pueden ser determinadas o fincadas por autoridades federales "no fiscales", pero sí dependientes del Poder Ejecutivo federal o por la Procuraduría General de la República (PGR), la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO) y, en general, cualquier autoridad federal que pueda sancionar la comisión de infracciones, que persiguen la disciplina de los administrados en el cumplimiento de obligaciones administrativas o jurisdiccionales. No obstante, su origen y emisión, el cobro de estas sanciones se encomienda a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), al adoptar el carácter de **créditos fiscales,** en términos del artículo 4 del CFF.

12. OTRAS CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON LA FACULTAD SANCIONADORA DE LAS AUTORIDADES FISCALES

12.1. PROHIBICIÓN DE ESTABLECER MULTAS EXCESIVAS

El artículo 22 de la CPEUM, en relación con la imposición de penas, señala expresamente que quedan prohibidas, entre otras penas, la multa excesiva. En este caso, por *excesivo* se considera la imposición de una multa que no esté determinada entre una cuantía mínima y una máxima, por lo que, si una disposición legal establece en cantidad fija el monto de la sanción, se considera que es inconstitucional al no permitir graduar la capacidad de pago del sujeto infractor.

La multa también se considera excesiva cuando puede ser ruinosa para el sujeto sancionado. Así, se considera por *ruinoso* todo lo que supere la capacidad de pago del infractor; por consiguiente, la multa en estas condiciones también sería inconstitucional.

En materia de responsabilidad solidaria, el artículo 26, último párrafo del CFF señala que el responsable solidario quedará exceptuado del pago de las multas, salvo que pueda ser sancionado por hechos propios, según se aprecia en la siguiente transcripción.

Artículo 26.

...

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

12.2. DEL PRINCIPIO QUE REZA: NO DOS VECES SOBRE LA MISMA CAUSA (*NOM BIS IN IBIDEM*)

Nuestro sistema jurídico no permite que una persona pueda ser sancionada administrativamente o en procesos penales dos veces por la misma causa, infracción o delito, según corresponda.

Sobre este supuesto, el artículo 75, fracción V señala lo siguiente:

Artículo 75.

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, **sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.**

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, **sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.**

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

...

(Énfasis añadido.)

El mismo Código establece una reducción inmediata cuando el contribuyente realice el pago de la multa dentro del plazo y términos referidos en la fracción VI en el mismo artículo que se comenta y que se transcribe a continuación:

> **VI.** En el caso de que la multa se pague dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78 de este Código.

12.3. BENEFICIO EN CASO DE CONTRADICCIÓN LEGISLATIVA O LA REDUCCIÓN DEL MONTO DE LA SANCIÓN

Cuando en una ley existan dos hipótesis de sanción que pudieran aplicarse al sujeto infractor, derivadas de una infracción relacionada con modificaciones al mismo fundamento que regula la sanción, deberá imponerse la multa que sea menor, puesto que, si por decisión del Congreso de la Unión el monto de una sanción se disminuye en una ley posterior de aquella que estuvo vigente en la época en la que se cometió la infracción, la multa que se debe imponer es la que más favorezca al sujeto infractor, bajo la máxima jurídica que señala que "en caso de duda, se aplicará la sanción que más favorezca al sujeto infractor" (y bajo el principio pro persona, a que se refiere el artículo 1 de la CPEUM), misma que deriva de la máxima latina *in dubio pro reo,* es decir, "en caso de duda, se aplicará la disposición que más favorezca al reo o infractor".

13. EXCEPCIONES EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES

El artículo 73 del CFF señala que no se impondrán sanciones a los contribuyentes que regularicen su situación fiscal de manera espontánea o cuando medie caso fortuito o fuerza mayor. La espontaneidad indica que el contribuyente actuó por su propia voluntad al corregir su situación fiscal, lo que no ocurre cuando la autoridad interviene ejerciendo sus facultades de fiscalización para que el contribuyente regularice su situación fiscal, pues en este último caso se considera excepcionada la espontaneidad, precisamente por la intervención de la autoridad fiscal y por los motivos que indica el artículo 73 del CFF, que a continuación se transcribe:

> **Artículo 73.** No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:
>
> **I.** La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
>
> **II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.**
>
> **III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.**
>
> Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.
>
> (Énfasis añadido.)

De acuerdo con lo señalado en el *Diccionario Jurídico Mexicano* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), se menciona, por un lado, que el caso fortuito y la fuerza mayor generalmente en materia civil son muy semejantes; sin embargo, el propio diccionario los distingue bajo las siguientes definiciones:

Caso fortuito. Es el suceso que se presenta de manera inesperada e impredecible, cuando el agente que lo sufre está efectuando un obrar legítimo con todas las precauciones y diligencias debidas, produciendo un resultado por mero accidente.

Fuerza mayor. Es un constreñimiento de carácter físico de procedencia natural o meta humana que impide al sujeto que la recibe conducir su voluntad con relación al resultado que se produce, y aun cuando puede preverse, no es factible superarse o vencerse.

En materia fiscal y administrativa se podría considerar que el *caso fortuito* resulta de circunstancias inesperadas por el sujeto pasivo de la obligación fiscal y por acontecimientos en forma accidental o delictiva; por terceras personas ajenas al contribuyente, que impiden que este último pueda actuar de forma ordinaria, o bien, carezca de los elementos necesarios con motivo de las acciones ilegales de terceros que le impidan dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

La *fuerza mayor* colocaría en la misma situación de imposibilidad práctica para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, con la diferencia de que, por lo general, los daños que sufre la persona o sujeto pasivo de obligaciones tributarias provienen de fenómenos naturales, los cuales producen siniestros del tipo material y que dejan sin elementos al particular para actuar en su actividad cotidiana o para disponer de los elementos necesarios para cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales.

En ambos casos, se impide la aplicación de sanciones al presentarse estas causas excluyentes de responsabilidad. Por su parte, el artículo 39 del CFF otorga los siguientes beneficios relacionados con los temas de caso fortuito y fuerza mayor, en los siguientes términos:

> **Artículo 39.** El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
>
> **I.** Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
>
> Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.
>
> **II.** Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.
>
> **III.** Conceder subsidios o estímulos fiscales.
>
> Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

14. DIFERENCIA ENTRE SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y SANCIONES PENALES

En principio, las autoridades administrativas son las que imponen *sanciones administrativas*, como consecuencia de la infracción a leyes administrativas y fiscales; los sujetos que pueden ser sancionados son las personas físicas y las morales.

En cambio, las *sanciones penales* sólo las pueden imponer las autoridades judiciales competentes en materia penal, como consecuencia de ilícitos que se ubican en una figura típica del delito previsto en la ley penal aplicable al caso de que se trate, y la pena privativa de libertad, la cual constituye la sanción penal, sólo se impondrá a la persona física que resulte responsable de la comisión del delito.

Pero *¿qué distingue o determina la diferencia de una conducta infractora e ilícita, para que la autoridad competente lo sancione con multa o solicite el ejercicio de la acción penal?*

Se puede decir que, básicamente, analizando las condiciones propias del contribuyente que ha incurrido en incumplimiento de las obligaciones fiscales, se pueden revelar las causas dolosas y agravantes, las cuales se ubican en los supuestos considerados por el legislador como delitos fiscales y, por consiguiente, se puede demostrar la existencia de los elementos integradores del "tipo" o hipótesis penal, es decir, que la conducta del contribuyente es "típica del delito", por lo que procede la acción penal.

Los delitos fiscales previstos en el CFF se consideran especiales, de competencia federal y de carácter patrimonial principalmente, y entre ellos destacan el delito de contrabando; de defraudación fiscal; delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad; delitos contra depositarios o interventores infieles que causen perjuicio al fisco federal; delitos por alterar o destruir aparatos de control, sellos o marcas oficiales y de máquinas registradoras; los delitos contra los servidores públicos, por actuar sin mandamiento escrito o por cometer "amenazas" de emprender acciones penales contra los contribuyentes; por revelar información proporcionada por el sistema financiero; por robar o destruir mercancías que se encuentren en un recinto fiscal o fiscalizado; delitos contra transportistas de gasolina o diésel que carezcan de los elementos de identificación de los productos que transporten; el delito de encubrimiento, así como el delito de los servidores públicos que participen en la comisión de cualquier delito

fiscal.

En materia fiscal, el peor castigo que puede sufrir una persona, contribuyente o servidor público, es precisamente que sea sujeto de la acción penal y, en su caso, sentenciado por la comisión de delitos fiscales, puesto que sus consecuencias económicas son fatales, a la par del fenómeno incomparable de ser privado de la libertad.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

1 Se debe tomar en cuenta que, de conformidad con el artículo 2, último párrafo del CFF, las multas son consideradas accesorios de las contribuciones; por lo mismo, procede este recurso contra las multas provenientes de una resolución definitiva dictada por las autoridades fiscales, las cuales se determinaron en relación con las contribuciones omitidas y también contra las multas de carácter formal, aun cuando no dependan de la determinación de contribuciones omitidas, es decir, cuando se impongan por la omisión en el cumplimiento de cualquier obligación fiscal declarativa o informativa, así como las relacionadas con infracción a las obligaciones del RFC

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Capítulo XVII. ANÁLISIS TEÓRICO DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU ADMINISTRACIÓN

CAPÍTULO XVII

ANÁLISIS TEÓRICO DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU ADMINISTRACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

Un Derecho Humano tutelado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), resulta conveniente señalarlo desde ahora, es un derecho subjetivo público consignado en favor de todo habitante de la República, cuyo respeto y observancia es exigible a cualquier autoridad, ya sea judicial, administrativa o, incluso, legislativa, y se puede reclamar jurídicamente a través de la acción constitucional, también llamado juicio de amparo.

Esas prerrogativas –Derechos Humanos– no sólo están contenidos en los primeros 29 artículos de la CPEUM, pues el concepto mismo no es restrictivo, sino más bien extensivo, esto es, se amplía a todo aquel numeral de la parte orgánica en el cual se expliquen o reglamenten las principales características de esos derechos subjetivos públicos; téngase presente –a lo largo de este estudio– que son la unilateralidad y la irrenunciabilidad, la primera porque su observancia está a cargo del Estado, quien es precisamente el sujeto pasivo de la relación jurídica, es decir, a quien le compete respetarlas, y son irrenunciables porque ningún particular puede dimitir a su protección, puesto que en el artículo 1 de la Constitución Federal así se prescribe.

Puede añadirse, como un grupo de particularidades más de las garantías del gobernado, que son supremas, inalienables e imprescriptibles; lo primero en virtud de hallarse establecidas en la Constitución, cuyo artículo 133 establece el principio de supremacía constitucional, el cual las ubica, *ipso iure*, por encima de cualquier dispositivo secundario aun de índole federal e inalienables e imprescriptibles, porque no pueden ser objeto de enajenación ni su vigencia está sujeta al paso del tiempo, en ese orden.

Lo anterior nos revela que el legislador secundario, ya sea del orden federal o perteneciente a alguna de las entidades federativas, no goza de facultad alguna para emitir normas que desatiendan o contradigan alguna de las prerrogativas constitucionales establecidas en favor de los gobernados, ya que no hay forma legal alguna de restringir el alcance o ámbito de aplicación de aquéllas sin incurrir con ello en la emisión de una ley inconstitucional.

Nótese que la inconstitucionalidad de un acto de autoridad, concretamente de una ley, no sólo emana de su franca oposición o desconocimiento hacia alguno de los principios constitucionales arriba señalados, sino, de igual manera, por el simple hecho de limitar o restringir su ámbito de aplicación. O sea, existe incompatibilidad entre un dispositivo legal secundario y un Derecho Humano tutelado, no sólo cuando aquél desconoce toda vigencia o aplicabilidad al derecho subjetivo público del gobernado, sino también cuando acota o disminuye el ámbito de aplicación. O sea, existe incompatibilidad entre un dispositivo legal secundario y una garantía individual, no sólo cuando aquél desconoce toda vigencia o aplicabilidad al derecho subjetivo público del gobernado, sino también cuando acota o disminuye el ámbito de protección o libertad que le otorga, pues, como se dijo anteriormente, ninguna autoridad legislativa está facultada para hacer excepciones a los Derechos Humanos, lo que se apoya, *ratione materiae*, en la tesis pronunciada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), visible en la página 1612 del vigésimo noveno tomo del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, correspondiente a la quinta época, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente: *INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY EMANA DE LA PUGNA ENTRE ELLA Y ALGÚN PRECEPTO CONSTITUCIONAL Y NO DE LA FALTA DE DISPOSICIÓN EXPRESA EN ESE PRECEPTO*.

Anotado lo anterior, como parte primordial del estudio de los delitos fiscales que contempla el Código Fiscal de la Federación (CFF), se presentan cuatro aspectos importantes, siendo el primero el nombre que como título se contempla en la ley fiscal, esto es, si es o no el nombre o denominación adecuada a los fines que persigue esa ley; otro será que en muchas ocasiones la querella presentada por el funcionario público, al no contener el oficio comisorio o delegación de facultades exprofesas, resulta ilegal; también el doble procesamiento que se da cuando simultáneamente se presenta la querella fiscal y subsiste el procedimiento administrativo; y el último de los aspectos es, desde luego, la defensa ante el procesamiento penal donde iniciaremos el estudio de los impuestos, su causa generadora, cómo se determinan las

contribuciones, qué es el delito, su teoría, antecedentes, elementos, clasificación y, los medios legales de defensa.

2. DENOMINACIÓN A LOS DELITOS FISCALES

Tenemos que el CFF intitula el apartado que nos ocupa como “De los delitos fiscales”, lo cual ordena a analizar si metodológicamente es correcta esta denominación, pues no todos sus aspectos atañen a la cuestión fiscal, sino que existen diversos como la violación de pago de derechos, razón por la que la denominación correcta sería delitos contra la Hacienda Pública y su administración, pues hay delitos formales, como la manera de hacer las declaraciones (ya parciales o anuales) que no implican un daño económico, sino que trasciende al control administrativo, esto es, que no todas las infracciones son de resultado patrimonial, de modo que el término fiscal pareciera que envuelve cuestiones generales del orden patrimonial, y como ejemplo tenemos que la fracción I del artículo 109 del CFF prevé el supuesto equiparable de defraudación fiscal, consistente en consignar en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

En esta hipótesis debe considerarse que las deducciones son las partidas que la ley fiscal permite se resten al ingreso acumulable para que se integre la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto. Ahora bien, el CFF no determina lo que debe entenderse por deducciones falsas, por lo cual, para evitar la incertidumbre jurídica y con base en la definición expresada, por éstas debe estimarse que serán única y exclusivamente las que se refieren a operaciones inexistentes o simuladas y que pretendan ampararse con documentos falsos o con documentos expedidos por personas físicas o morales, cuya existencia o materialidad no pueda demostrarse fehacientemente, es decir, no toleren un análisis de verdad.

En este sentido, la sanción penal sólo se aplicará a quienes efectiva y deliberadamente lleven a cabo maquinaciones o artificios con ánimo de dolo y con el único objeto de eludir o disminuir las cargas tributarias que legalmente les correspondan, pues de no ser así, al igual que en el caso de los ingresos omitidos, cualquier deducción, así derive de meros problemas interpretativos de la ley aplicable, que sea rechazada por las autoridades fiscales, corre el riesgo de ser calificada de “falsa” y que el contribuyente pueda ser acusado de la comisión de un delito fiscal.

Atendiendo a lo expuesto, debe estimarse que en el supuesto de que el contribuyente en su declaración fiscal mencione haber enterado pagos provisionales cuando en realidad no los efectuó, esta conducta puede considerarse que configure el delito en cuestión, toda vez que estos falsos pagos, lejos de ser una cantidad que disminuya la base gravable, la conforman en su monto con inclusión de esos pagos, dado que realmente no constituye el impuesto que se ha pagado parcialmente, pues los pagos provisionales no se efectuaron realmente y en atención a su naturaleza constituyen propiamente contribuciones omitidas, lo que supone la conducta típica del delito fiscal.

3. FACULTADES PARA PROCEDER PENALMENTE

Por otra parte, cuando hablamos de delitos fiscales, salta a la vista el terrorismo fiscal que se ha desatado en los últimos años; sin embargo, es primordial, analizar si en la creación de esa ley fiscal el legislador observó los Derechos Humanos que tutela la CPEUM en favor de los contribuyentes, así como también analizar las facultades concedidas en favor de la autoridad hacendaria tanto en el proceso recaudador como revisor, pero sobre todo en el proceso coercitivo para hacer valer sus facultades. Todo ello para velar por el verdadero espíritu del constituyente respecto de la certeza y seguridad jurídica que debe imperar en todo trámite administrativo o judicial. Para ejemplificar esa situación, tenemos que en muchas ocasiones la autoridad hacendaria, al concluir sus facultades fiscalizadoras y a su criterio, advirtiendo que existe posible defraudación fiscal, presenta la correspondiente querella ante el Ministerio Público de la Federación.

No debe pasarse por alto, para entender lo aquí planteado, que el Ministerio Público de la Federación se encuentra obligado –a la luz del artículo 21 constitucional– a investigar los hechos denunciados y, en el caso planteado, si existe o no defraudación fiscal, pero en dicha investigación el órgano técnico de acusación debe advertir, para el momento de emitir su acuerdo inicial, si la autoridad querellante se encuentra debidamente facultada para interponer esa querella como requisito de procedibilidad de conformidad con el artículo 92, fracción I del CFF, puesto que, si no existe oficio delegatorio *ex professo* para iniciar la querella, no puede el Ministerio Público de la Federación sustituir al sujeto activo de la relación jurídica, primordialmente por tratarse de un delito que se persigue por querella y no de oficio.

4. ¿DOBLE PROCESAMIENTO?

Diversa e interesante situación se plantea cuando, facultado debidamente el funcionario público para plantear la querella fiscal, ésta se presenta sin que haya concluido el trámite administrativo por todas sus etapas, pues ello representa un doble procesamiento, prohibido por el artículo 23 de la CPEUM. Es decir, cuando el contribuyente impugna oportunamente la resolución que determinó el crédito fiscal por el ejercicio revisado, y al formularse simultáneamente la querella respectiva ante el desconocimiento de la existencia de la obligación tributaria del contribuyente, resulta injusto ese doble procesamiento, pues con ello se vulneran los Derechos Humanos tutelados en la Carta Magna –como son el de legalidad y el de seguridad jurídica– al ejercitar la acción penal, no obstante que no se dan los supuestos de tipo y de delito previstos por el artículo 108 del CFF. En otras palabras, al contribuyente se le implementa un procedimiento del orden penal sin que se colmen los elementos que deben concurrir en el delito de defraudación fiscal, como son el engaño, el aprovechamiento de errores y la omisión de pago de contribuciones, con sentencia firme administrativa.

Se deben destacar, sobre el particular, las constancias procedimentales de carácter fiscal que darían origen a la carpeta de investigación respectiva, que se iniciará en contra del contribuyente por el delito de defraudación fiscal, y en

las que aún no se ha emitido la resolución determinante del crédito fiscal en cuestión; en consecuencia, las actuaciones que a ese respecto llevaron a cabo los visitadores de la referida autoridad hacendaria no constituyen de ninguna manera resolución final que permita la instauración de ese doble procesamiento, aun cuando esa información será la base de perseguir la acción penal.

En esa virtud, resulta incuestionable que con las actuaciones llevadas a cabo hasta el momento del ejercicio de la querella penal correspondiente por la autoridad tributaria de referencia, no es legalmente posible determinar un resultado en los términos exigidos por el tipo penal en comento, habida consideración de que aún no se determinan las consecuencias jurídicas de los hechos consignados en el acta final de visita, en el entendido de que los hechos observados y consignados en las actas de visita –incluyendo el acta final– no constituyen resolución final.

En esa tesitura, el acta final, en la que sustancialmente se apoya toda la acusación que se formule, no conforma un acto definitivo susceptible de ser impugnado mediante el juicio de nulidad correspondiente, ya que no constituye resolución fiscal firme, pues sólo implica la conclusión de la actuación de los visitadores, pero de ninguna manera pone fin al procedimiento de fiscalización correspondiente, toda vez que se requiere necesariamente la resolución de la autoridad competente en la que se califique precisamente el resultado de la visita que se contiene en el acta final, lo que, al no acontecer en la especie, pone de manifiesto que no se ha podido integrar debidamente el elemento resultado del delito en análisis.

En el anterior orden de ideas se concluye que la querella presentada bajo esa tesitura es contraria a nuestro Estado de Derecho y viola evidentemente los Derechos Humanos de legalidad y seguridad jurídica, ya que con ello se restringe el derecho del gobernado a demostrar, a través del medio legal idóneo, que no se da uno de los elementos del delito de defraudación fiscal que, entre otros, sería la omisión de pago de contribuciones, y esta condición, es decir, la supuesta omisión determinada por la autoridad revisora, se encuentre controvertida a través del juicio de nulidad; por tanto, tampoco procede llevar a cabo los procedimientos de la averiguación por la circunstancia anotada, incluso al respecto ya se pronunció nuestro más alto Tribunal de Justicia en las tesis mencionadas y cuyos rubros rezan: *RESOLUCIONES FISCALES RESPECTO DE LAS QUE AÚN SE ENCUENTRA PENDIENTE UN RECURSO, NO SON IDÓNEAS PARA SUSTENTAR UNA QUERELLA*, visible en la tesis de la Novena Época, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo VII. Junio de 1998, 703. Tesis I.1o. P.41. Al igual que la tesis bajo el rubro: *DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. NO SE ACREDITAN SUS ELEMENTOS CUANDO SE ENCUENTRA PENDIENTE DE RESOLUCIÓN LA REVISIÓN DEL CRÉDITO FISCAL*, visible en la tesis de la Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo IV. Diciembre de 1996. Pág. 385. Tesis XIV. 2o. P. 44.

En apoyo de las anteriores argumentaciones, es indiscutible que en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), por lo menos en ese supuesto procedimental, no existe constancia alguna que determine que ha concluido el ejercicio de sus facultades de comprobación, y no ha determinado aún las consecuencias jurídicas de los hechos observados durante su visita, y menos contaba con los elementos que le permitieran formular la querella respectiva, resultando en consecuencia inconstitucional el artículo 92, fracción I del CFF, que dispone:

> **Artículo 92.**
>
> …
>
> Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:
>
> **I.** Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Del análisis a la disposición cuestionada se concluye que la misma es contraria a nuestro Estado de Derecho porque viola evidentemente los Derechos Humanos de audiencia, legalidad y seguridad jurídica, ya que –como se dijo– con ello restringe el derecho del gobernado a demostrar, a través del medio legal idóneo, que no se da uno de los elementos que comprende, como sería el delito de defraudación fiscal, en virtud de no concurrir todos los elementos que prevé el referido delito, como tampoco procede llevar a cabo los procedimientos de la averiguación por la circunstancia anotada.

Para tal comprensión, el artículo 108, primer párrafo del CFF dispone:

> **Artículo 108.** Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

De lo anterior se tiene que, para que se ubique el supuesto del delito de defraudación fiscal, deben concurrir determinados elementos, como el uso de engaños o aprovechamiento de errores, omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, y si la resolución que emitió la autoridad fiscal con la que determinó omisión de pago de contribuciones no está firme, no ha causado estado en virtud de haberse impugnado a través de juicio de nulidad promovido ante la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), el cual está subjúdice,

jurídicamente no existe omisión de tal obligación tributaria hasta en tanto no resuelva el juzgador y confirme o anule la resolución combatida.

En este mismo tenor, sería inadmisible que, presentada la querella e implementados los procedimientos de la averiguación, se consignara, se girara orden de aprehensión, se privara de la libertad y, siguiendo su cause el juicio administrativo, se declarase la nulidad de la resolución que determina la omisión de contribuciones, dando lugar a la inexistencia de tal obligación, lo que daría motivo a dar la libertad al inculpado después de habérsele privado de la misma ilegal e injustamente. Ello no sólo causa grave perjuicio al particular, sino afrentaría nuestro Estado de Derecho y a la sociedad misma.

Por tanto, la disposición legal que se controvierte por inconstitucional y que ha servido de apoyo para formular la indebida querella procede combatirla con el fin de decretar la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo 92 del CFF y, consecuentemente, anular todo lo que se haya derivado de la misma por ser fruto de un acto viciado.

5. FISCO

El término fisco proviene del latín *fiscos*, que en su acepción original significó "cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero". Posteriormente, el vocablo se aplicó al "tesoro del príncipe", para distinguirlo del erario que era el tesoro público.

En la época medieval de España se llamaba "fisco" o "cámara del rey" al tesoro o patrimonio de la casa real, y "erario" al tesoro público o del Estado; pero después se confundieron ambos bajo el término "fisco"; también se le llamó "fisco" al erario del Estado, o sea, la Hacienda Pública.

Para Flores Zavala, el nombre de "fisco" corresponde al Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y, por tanto, con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes en su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

El término "fisco" se usa en dos sentidos: para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto, y que tienen por objeto la realización de determinadas funciones. También se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales.[1]

De lo anterior podemos concluir que el vocablo "fisco" tiene diversas acepciones, de las cuales la más actual identifica como fisco al Estado, considerado como titular de la Hacienda Pública, con derecho a recaudar contribuciones y exigir el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales, así como pagar las que resulten a su cargo (devoluciones de contribuciones en favor del contribuyente).

5.1. ANTECEDENTES EN OTRAS CULTURAS

Desde que se organizaron políticamente los hombres, los gobernantes han obligado a sus gobernados al pago de tributos; estos últimos han buscado la forma de evadirlos o pagar en cantidades menores a las establecidas por los primeros; así, encontramos que en las culturas antiguas –como Grecia, Egipto y Roma– castigaban con la muerte a los ciudadanos que, estando obligados al pago de ciertos tributos, lo omitieran total o parcialmente.

Los gobernados se quejaban de una carga tributaria excesiva y los gobiernos, al notar una disminución en la recaudación de tributos, creaban otras sanciones además de la pena de muerte, tales como el decomiso de propiedades, azotes, multas, etc., aplicadas de acuerdo con la gravedad de la falta, monto de los tributos omitidos y con la cultura a la cual pertenecía el evasor.

En la Edad Media se crea otro tipo de sanciones a los evasores, que consistía en la tortura y el decomiso de bienes, con la característica de que su aplicación dependía del criterio o discrecionalidad del señor feudal.

En México, desde tiempos remotos, se han pagado tributos a quienes gobernaban o dominaban a la población de ciertos territorios.

En la época prehispánica, la más conocida por su trascendencia es la azteca; cuando se obtenían tributos voluntarios y pacíficos de su población, también lo era, en forma obligatoria, a los pobladores de territorios sometidos a ellos. Dichos tributos los pagaban con productos agrícolas, artesanías, piedras preciosas, oro, plata y hasta con hombres y mujeres de los pueblos sometidos.

Ya en la época colonial aparece la pena de prisión a quienes omitían el pago de tributos en forma total o parcial; en la época independiente, esto es, en el México Independiente se promulgaron leyes fiscales por parte de los "legisladores" como fuente de las finanzas públicas en las que se apoyara el Estado mexicano para poder cumplir con sus funciones, cubrir el gasto público, aplicar y distribuir la riqueza a nivel nacional.

Es hasta el 4 de septiembre de 1823, con motivo de la comisión de delitos de fraude fiscal y contrabando de mercancías, cuando se obliga al Estado a endurecer sus normas sancionadoras; se crearon por primera vez penas para aquellos empleados públicos que se les probara colusión en las evasiones de impuestos.

6. FUNDAMENTO LEGAL

La obligación de contribuir al gasto público se encuentra fundamentada en la fracción IV del artículo 31 constitucional,[2] el cual –a su vez–, en la fracción IV, dispone que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado, la Ciudad de México y el municipio en que residan, de la manera

proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior se advierte que en el citado artículo 31 constitucional se expresa cuáles son las obligaciones de los mexicanos y, en el caso de la fracción IV, debemos entender que tanto los mexicanos como los extranjeros tenemos la obligación de contribuir –de manera proporcional y equitativa– al gasto público cuando nos ubiquemos en alguno de los supuestos de causación que señalen las leyes respectivas, lo que significa que deberá gravarse en proporción a la riqueza y capacidad económica de la persona sobre la que recae la obligación tributaria o contributiva; respecto de la equidad, tenemos que tanto la aplicación de la ley como el trato hacia los contribuyentes deben ser iguales cuando se encuentren en igualdad de circunstancias; asimismo, deberán aplicarse de manera general a todos los que se ubiquen en los supuestos de causación de alguna contribución o quienes tengan la obligación de cumplir con las disposiciones fiscales previstas por las leyes de esta materia, y conforme lo expongan las leyes; es decir, la obligación deriva de la existencia previa de una ley, lo que se conoce como principio de legalidad.

7. CONTRIBUCIONES

Las contribuciones, de conformidad con el artículo 2 del CFF, se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

8. IMPUESTOS

Éstos, de acuerdo con el artículo 2 del CFF, son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por ésta, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo, entendiendo por ello que se consideran impuestos a todas las contribuciones que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

9. CRÉDITO FISCAL

Es el derecho que tiene el Estado o sus organismos descentralizados de percibir ingresos provenientes de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter.

10. FUENTE DEL IMPUESTO

De conformidad con en el artículo 6 del CFF, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que previenen las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

11. CÓMO SE DETERMINAN LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, es decir, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran en las que se conformen los elementos de tributación relativos al sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa y época de pago.

12. DELITO

La palabra “delito” deriva del latín *delinquere*, que significa “abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero de la ley”.

Carrara, siguiendo un orden eminentemente lógico, heredado de su maestro Carmignani, desmenuza la noción de delito con su famosa definición, que reza:

> Delito es la infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso.

El delito es una conducta, de acción u omisión, esto es, de hacer o no hacer; al cometerlo se lesiona el bien jurídico protegido; dicha acción u omisión se describe y sanciona por las leyes penales, interviniendo además otros aspectos como:

a) La voluntad. Es la que se refiere a la comisión de un delito mediante una acción u omisión; ésta puede ser intencional o imprudencial, siendo la primera cuando el sujeto conoce previamente las consecuencias jurídicas del acto u omisión y aun así lo realiza, es decir, es su voluntad cometerlo; por su parte, la imprudencial, cuando no es voluntad del sujeto cometer el ilícito, sino que se debe a un descuido o accidente.

b) La acción u omisión deben estar tipificadas previamente por una ley penal como conductas ilícitas y ser sancionadas por la misma ley, de donde se aplica el principio jurídico de que no hay crimen sin ley ni tampoco hay pena sin ley (*nullum crimen, nulla poena sine lege*).

c) La acción u omisión que debe estar sancionada con pena corporal y/o con sanción económica, desde luego cuando se trate de delitos que no son considerados graves, en los que se conceden –al sujeto que cometió el ilícito– la libertad mediante la exhibición de las garantías respectivas.

d) Desconocimiento de las leyes penales. Atendiendo el artículo 21 del Código Civil Federal (CCF), que establece que la ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento; sin embargo, el juzgador podrá tomar en cuenta el notorio atraso intelectual de algunos individuos, su apartamiento de las vías de comunicación, así como su situación económica. Igualmente, el artículo 10 del CCF refiere que contra la observancia de la ley no podrá alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario.

e) La voluntad de los particulares no puede estar por encima de la ley. Atendiendo al artículo 6 del CCF, que establece que la voluntad de los particulares no puede eximir de la observancia de la ley, ni alterarla o modificarla, es decir, no prevalecerá la voluntad de los particulares al cumplir con sus obligaciones fiscales en cuanto a tiempo y forma, sino en la forma en que dispongan las leyes de la materia.

13. DEFINICIÓN LEGAL

El Código Penal Federal (CPF) define al delito, en el primer párrafo del artículo 7, como el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

Expuesto lo anterior, podemos concluir que el delito fiscal es una conducta de acción u omisión, esto es, de hacer lo que está prohibido por la ley penalfiscal, o dejar de hacer lo que se tiene obligación, refiriéndonos –en este último caso– al cumplimiento de las disposiciones fiscales y al pago de contribuciones tal y como lo disponen las leyes fiscales; al realizar una conducta contraria a lo dispuesto por la ley penal-fiscal, se lesiona el bien jurídico protegido, que es el patrimonio del Estado; dicha acción u omisión está perfectamente descrita (tipo penal) y sancionada por las leyes penales.

14. TEORÍA DEL DELITO

El principal antecedente del delito es el sistema jurídico penal llamado “causalista”; nace a partir de la obra de Franz von Liszt, quien se apoya en el concepto de “acción” como un fenómeno causal natural y como inicio o principio del delito, siendo importante el examen de los conceptos básicos del delito dentro de ese sistema.

14.1. ANTECEDENTES

Históricamente, el Derecho contiene la llamada etapa humanista que, como su nombre lo indica, es cuando el Derecho Penal se preocupa por desterrar concepciones caracterizadas por la brutalidad, la crueldad y, en una palabra, en prácticas humanas indeseables, siendo el exponente más preclaro de esta corriente César Beccaria, quien –en su obra *De los delitos y de las penas*– escribió páginas que aún son válidas sobre temas como la tortura, la pena de muerte y la proporcionalidad entre el delito y la pena, criticando el sistema punitivo de sus días y demostrando que el excesivo sistema represivo de su tiempo no lograba los pretendidos fines de seguridad y readaptación social, y menos aún, el efecto preventivo que debía tener el Derecho Penal, y con esos antecedentes el español Manuel Lardizábal y Uribe escribe, en su obra *Discurso sobre las penas,* en 1782:

> Nada interesa más a una nación que el tener buenas leyes criminales, porque de ellas depende su libertad civil y en gran parte la buena constitución y seguridad del Estado, pero acaso no hay una empresa tan difícil como llevar a su entera perfección la legislación criminal.

En la Revolución Francesa de 1789 se recogen las ideas de Beccaria, en la *Declaración de los Derechos del Hombre*, la cual determina en el artículo VII que ningún hombre podrá ser acusado, arrestado o detenido, sino en los casos determinados por la ley y con las formalidades en ella prescritas.

Destaca también que en otro memorable artículo de la *Declaración de los Derechos del Hombre* se consagra el principio de la *presunción de inocencia*; así, toda persona será considerada inocente mientras no se le declare culpable, agregando que todo abuso en contra de la persona, en caso de que sea necesaria su detención, será severamente reprimido por la ley.

Beccaria establece que el fundamento del Estado para castigar el delito se encuentra en la imperiosa necesidad de velar por la paz y la tranquilidad, al igual que el Derecho Penal que persigue como meta esos fines, sin que esos fines sean represivos sino preventivos, de ahí que Beccaria y Manuel de Lardizábal y Uribe manifiesten que el origen de la naturaleza de las penas lo encontramos en que los hombres, al unirse en sociedad, renuncien voluntariamente a parte de su libertad y la depositen, por cuanto a su dirección, en los representantes sociales, etapa humanista que también se nutre del pensamiento filosófico del llamado “Siglo de las Luces”, en particular de *El Contrato Social* de Juan Jacobo Rousseau.

14.2. ESCUELAS CLÁSICA Y POSITIVISTA

La escuela clásica viene como resultado de la primera corriente moderna del Derecho Penal (esto es, del periodo humanitario), la que tiene como su principal expositor a Francisco Carrara. El famoso maestro de Pisa expone su pensamiento en su conocida obra *Programa del Curso de Derecho Criminal*, donde estudia los principios rectores del Derecho Penal, pues considera necesario que para que el legislador, al inspirarse en la creación de las leyes, no permita

el abuso y la tiranía, era fundamental la noción del delito como ente jurídico, no como ente de hecho, al que el

ciudadano y el Estado deben obediencia, siendo ello el propio eje del Derecho Penal, pues el delito prevé en abstracto una pena que primordialmente es una amenaza, y en el caso concreto es la sanción que se aplica a quienes al violarla lo hagan de una manera libre e inteligente, de ahí que Carrara, siguiendo un orden eminentemente lógico, heredado de su maestro Carmignani, desmenuza la noción de delito con su famosa definición que reza: *Delito es la infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso*.

Para Carrara, el delito contiene dos elementos o fuerzas: una moral y otra física, siendo la primera la voluntad inteligente del hombre. Del concurso de la voluntad y de la inteligencia surge la intención. A su vez, la intención puede ser directa, y surge así el dolo, o indirecta, y aparece la culpa, según el criterio de la previsibilidad que él maneja; y el segundo de los elementos, también considerado como elemento externo, nace del movimiento corporal o de su ausencia, que produce un resultado de daño que puede ser efectivo o potencial.

Concluyendo, podemos decir que Carrara considera que el delito es un ente jurídico conformado por presupuestos y elementos necesarios para la integración de la figura delictiva, que deben encontrarse en la propia ley; y que también pueden desprenderse de la propia ley las situaciones en las cuales la falta de presupuestos o de elementos impiden que el acto externo del hombre, que se apuntaba como delictivo, no lo sea.

Por su parte, para Enrique Ferri, en la escuela positivista, el delito es un fenómeno natural y social producto de factores antropológicos, sociales y físicos, por lo que se considera que el delincuente –al encontrarse determinado por esos factores– debe ser sujeto a medidas de seguridad, no a penas, porque en él carece de sentido la pena con finalidades represivas, pues si no pudo obrar libremente, no puede ser motivado a obrar conforme a la ley por la amenaza de la pena y, si lo hace, la pena no va, en sí misma, a variar los factores que determinaron esa conducta. El Derecho Penal, en consecuencia, debe tener una finalidad eminentemente preventiva, es decir, un propósito de defensa social.

Estas dos corrientes doctrinarias dieron nacimiento a la llamada Tercera Escuela o Escuela Crítica, con sus autores italianos Carnevale y Alimena, quienes considerando elementos de esas dos escuelas, negando el libre albedrío –base de la escuela positivista–, aceptan la distinción entre imputables e inimputables de la escuela clásica, agregando que la imputabilidad es la aptitud para sentir la amenaza de pena.

14.3. ACCIÓN U OMISIÓN

La acción nace de un movimiento corporal como proceso, que va a producir un cambio en el mundo exterior, es decir, un efecto, y entre una y otro se da una relación.

El acto o acción humana y su efecto en el mundo material son un proceso causal; como todo proceso causal natural que parte de una causa, produce un efecto.

Para Liszt, la acción humana debe ser voluntaria, pero tal voluntariedad debe estar referida únicamente al movimiento corporal que produce un resultado material, donde sólo existe una relación de causalidad entre ese movimiento corporal voluntario y el resultado material.

Para Liszt, el sistema causalista señala que los subelementos que integran, a su vez, al elemento acto o acción son:

a) Manifestación de la voluntad, consistente en un movimiento corporal o inactividad (omisión).

b) Un resultado, que es la mutación en el mundo exterior, causado por la manifestación de la voluntad, o la no mutación de ese mundo exterior por la acción esperada y que el sujeto no realiza.

c) Nexo causal, que radica en que el acto, acción o conducta ejecutado por el sujeto produzca el resultado previsto en la ley, de manera que entre uno y otro exista una relación de causa-efecto.

14.4. TIPICIDAD

Tenemos, como segundo elemento del delito, la tipicidad, cuya sistematización, dentro del sistema causalista, debemos al jurista alemán Ernesto Beling, quien en 1906 publicó por primera vez la teoría de la tipicidad y el tipo.

El verdadero mérito de Beling fue desarrollar la teoría de la tipicidad con una función significadora y sistematizadora de la teoría del delito, que como instrumento técnico garantizara el principio de legalidad, garantía del individuo frente al poder punitivo del Estado.

De esta suerte la teoría del tipo y tipicidad consagraron el principio fundamental del Derecho Penal moderno, el *nullum crimen, sine lege*. Este principio fundamental se encuentra contemplado en el artículo 14 de la Constitución Política mexicana cuando nos expone que, en los juicios del orden penal, queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

El tipo expresado de una manera simple es la descripción legal de una conducta como delictiva, y la tipicidad, como el exacto encuadramiento de esa conducta al tipo.

La teoría del tipo y la tipicidad fue evolucionando, pues Beling la concibió como meramente descriptiva, separada de la antijuridiciad y de la culpabilidad. A esta primera etapa del desarrollo de la teoría de la tipicidad se le ha llamado fase descriptiva o de independencia; de esta forma Beling propugnaba que, además del respeto a la máxima “no hay pena sin ley”, debía consagrarse el principio “no hay delito sin tipicidad”, donde la conducta, desde un plano objetivo, debía encuadrar en el tipo para que fuese típica. Pero tal encuadramiento debía ser en el marco descriptivo de la ley, sin

consideraciones o referencias a la antijuridicidad de la conducta porque tipicidad y antijuridicidad no se pueden identificar, señalando que una conducta puede ser típica, pero puede darse el caso de que no sea antijurídica.

El tipo es una descripción de una conducta como delictiva, pero si se busca conocer si una conducta es contraria a la norma, ello constituye una función valorativa que corresponde a la antijuridicidad, que excede al marco de la tipicidad; más aún, si tal conducta la pretendemos atribuir a un sujeto para reprochársela, esto correspondería a la culpabilidad.

De esta manera se dice que tipo y norma son partes esenciales en la teoría del delito, pero mientras el tipo describe, la norma valora. Igualmente, la tipicidad debe separarse de la culpabilidad, pues en la tipicidad del acto no se hace referencia al dolo o a la culpa, especies de la culpabilidad.

Jiménez de Asúa estima que en los elementos normativos del tipo aparece claramente la función indiciaria de la antijuridicidad, y nos ejemplifica el elemento "ajeno" en el delito de robo, al que nosotros agregaríamos "sin derecho" que aparecen en la descripción típica del delito de robo prevista en el artículo 367 del CPF mexicano, donde tales elementos son una referencia a la antijuridicidad, y de realizar una conducta típica el sujeto, ésta sería en principio indiciaria de antijuridicidad, pero tal valoración podría no darse plenamente de aparecer una causa de justificación.

> El tipo se conforma por elementos objetivos, pero que, en ocasiones, en forma expresa involucra elementos subjetivos como cuando hace referencia a condiciones psicológicas del sujeto activo al momento de realizar la conducta típica, como es el caso cuando el tipo dice: *… al que con ánimo; … al que con el propósito; … al que engañado*, etcétera. También puede suceder que el tipo haga alusión a elementos normativos, llamados así porque el tipo consigna elementos que entrañan valores, sean jurídicos o culturales, como cuando señala: *… al que sin derecho; … cosa ajena; … casta y honesta,* etcétera.

La existencia de los elementos subjetivos y normativos, además de los objetivos primeramente considerados, llevó a la clasificación de los tipos en normales y anormales, siendo los primeros aquellos tipos que sólo contenían elementos objetivos, y los segundos, los que además de contener elementos objetivos, consignaban elementos subjetivos o normativos, o ambos.

Las repercusiones del reconocimiento de la existencia de los elementos subjetivos y normativos del tipo llevaron a varios penalistas a cuestionar la posición beligniania de que al tipo debía concebírsele como meramente descriptivo, que cualquier cuestión subjetiva o valorativa correspondía a la culpabilidad o a la antijuridicidad.

14.5. ATIPICIDAD

Advertido lo anterior, podemos reiterar que el sistema causalista contempla en el delito una fase objetiva, en la que se ubica al tipo y la tipicidad, por lo que algunos penalistas incluyen como elementos del tipo ciertos aspectos objetivos, como:

a) El bien jurídico tutelado.

b) Los sujetos: activo y pasivo, sea en cuanto a su calidad o número.

c) La manifestación de la voluntad.

d) El resultado previsto en el tipo.

e) La relación de causalidad.

f) Los medios, formas y circunstancias previstas en el tipo.

g) Las modalidades de tiempo, lugar u ocasión que señale el tipo.

h) El objeto material.

Como consecuencia, el aspecto negativo de este segundo elemento –por lo que hace a las causas de atipicidad– lo encontraremos cuando falte alguno de los elementos del tipo; así se actualizará la atipicidad cuando se presente:

a) Falta del bien jurídico tutelado.

b) Falta de calidad, o de número, en cuanto a sujetos activos o pasivos que exija el tipo.

c) No exista manifestación de voluntad.

d) No se dé el resultado previsto por el tipo.

e) No exista relación causal.

f) Por ausencia de los medios, formas o circunstancias previstas en la ley.

g) Por falta de las modalidades de tiempo, lugar u ocasión que exija el tipo.

h) Por falta de objeto material.

14.6. ANTIJURIDICIDAD

Por cuanto hace a la antijuridicidad, el maestro Luis Jiménez de Asúa nos dice que: *Provisionalmente puede decirse que es lo contrario al Derecho. Por tanto, no basta que el hecho encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto sino que se necesita que sea antijurídico, contrario al Derecho*; sin embargo, esta definición en realidad no nos lleva al conocimiento de lo que es contrario al Derecho.

Múltiples problemas se han planteado con respecto a este elemento del delito, destacando Rafael Márquez Piñero, en su obra *Derecho Penal*, cuando expone:

> Dado que la antijuridicidad es un concepto negativo (lo contrario a la norma, lo contrario al derecho) no resulta fácil dar una definición de la misma. Por lo general, se señala como antijurídico lo que es contrario al derecho, pero aquí no puede entenderse lo contrario al derecho, lo contrario a la norma, simplemente como lo contrario a la ley, sino en el sentido de oposición a las normas de cultura reconocidas por el Estado.

Von Liszt, fundador del sistema causalista de la teoría del delito, ya apuntaba que *el acto es materialmente ilegal, en cuanto significa una conducta contraria a la sociedad (antisocial)*.

Detrás de los pasos de Von Liszt, el autor alemán Max Ernst Mayer expone su famosa teoría de las "normas de cultura" como fundamento de la antijuridicidad.

La Sociedad –indica Mayer– *es una comunidad de intereses que tutela el conjunto de ellos en el concepto unitario de cultura. Normas de cultura son órdenes y prohibiciones por las que una sociedad exige el comportamiento que corresponde a su interés. Es antijurídica aquella conducta que contradice las normas de cultura reconocidas por el Estado.*

De lo anterior podemos definir a la antijuridicidad como la conducta que la norma, en tanto siendo típica no esté amparada en alguna causa de justificación.

14.7. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

Jiménez de Asúa opina que las causas de justificación pueden definirse como las *que excluyen la antijuridicidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal, eso es, aquellos actos u omisiones que revisten aspecto de delito, figura delictiva, pero en los que falta, sin embargo, el carácter de ser antijurídicos, de contrarios al derecho, que es el elemento más importante del crimen.*

De la anterior definición podemos derivar las cuestiones fundamentales de las llamadas "causas de justificación".

Primeramente, tenemos que las causas de justificación constituyen el aspecto negativo de antijuridicidad como elemento positivo del delito, y su aparición excluye la antijuridicidad, mas no así el acto (conducta o hecho) y la tipicidad; de esta manera, como apunta Fernando Castellano Tena, quien priva de la vida a otro ajusta su conducta al tipo descrito en la ley, pero tal conducta podrá no ser antijurídica si quien privó de la vida obró en legítima defensa, en estado de necesidad o en presencia de cualquier otra justificante.

Posterior y como segundo lugar, debemos destacar que las llamadas causas de justificación vienen a resultar conductas lícitas y, por ende, no pueden ser antijurídicas, o sea, contrarias a Derecho, sino, por el contrario, ajustadas a Derecho y, por ende, carentes de sanción, por lo que resulta claro que si el sujeto obró lícitamente no tiene por qué "justificar" su conducta, siendo la principal causa de justificación "la legítima defensa", es decir, de la defensa permitida por la ley, o sea, una conducta lícita.

14.8. IMPUTABILIDAD

Francisco Carrara la consigna en su definición de delito, al referirse a que el acto externo del hombre, positivo o negativo, deberá ser moralmente imputable.

Deduciendo, debemos decir que en la imputabilidad exige dos límites mínimos para su existencia, esto es, el límite físico o edad mínima, y el límite psíquico, o sea, la capacidad de querer y entender, de donde se deduce que el individuo tiene la capacidad de querer y entender la realización de un delito, y conociendo las consecuencias de su actuar, aun así resuelve cometerlo.

14.9. INIMPUTABILIDAD

Estas causas serán las que constituyen el aspecto negativo de la imputabilidad, y nos referiremos cuando el sujeto que ha ejecutado una conducta típica y antijurídica resulta inimputable al no reunir el límite físico y psíquico que exige la ley y al que nos hemos referido con anterioridad, pues no alcanza el límite de edad que exige la ley o las condiciones psíquicas que previene la norma.

De lo anterior se deduce que las causas de inimputabilidad, tal como previene la ley, son aquéllas en las que el sujeto no alcanza la mínima edad que dicha ley requiere, o que –alcanzada ella– no haya podido comprender el hecho o conducta que realizó, de ahí que nuestra ley penal federal señale como causas de esa inimputabilidad el desarrollo intelectual retardado y el trastorno mental.

14.10. CULPABILIDAD

En la antigüedad se castigaba a quien cometía un delito de acuerdo con el resultado producido, sin importar la intención, concepción de culpabilidad denominada "responsabilidad objetiva por el mero resultado".

En los inicios del Derecho Penal, la culpabilidad radicaba en la presencia de un nexo objetivo de causalidad entre la acción del hombre y el resultado sin importar el vínculo de carácter psicológico subjetivo que ligara al hecho con su autor, esto es, que la responsabilidad penal tenía un carácter objetivo.

En la escuela clásica, esta culpabilidad aparece integrada con los conceptos de *dolo* y *culpa* y, por ello, Carrara define el dolo como la intención más o menos perfecta de ejecutar un acto que se sabe que es contrario a la ley.

Para Franz Von Liszt, con su esquema naturalista, la culpabilidad viene a ser una relación natural, en este caso, una relación psicológica entre el sujeto y el acto.

Es importante establecer que tanto en la doctrina como en la legislación se hace referencia a la culpa en alguna de sus especies, como la imprudencia (que es obrar con temeridad o sin precaución); la negligencia, que resulta de actuar con falta de precaución o indiferencia; la impericia, que resulta de la falta total o parcial de conocimientos en la actividad respectiva; la ineptitud, como consecuencia del orden natural.

De este modo, Von Liszt define la culpa inconsciente como una negligencia en el obrar del sujeto.

14.11. PRETERINTENCIONALIDAD

Aquí destaca que el daño que se produce va más allá de la intención real y verdadera del agente, de ahí que la palabra "preterintencionalidad" tenga su origen en las partículas *praeter* (que significa "más allá de") e *intentionem* (que significa "intención"), agrupándose en tres teorías –de naturaleza dolosa, de delito calificado por el resultado y de dolo y culpa–, siendo la primera (para Carrara) el aspecto o estado intermedio entre el dolo y la culpa. Respecto de los delitos calificados por el resultado, para Sebastián Soler se hace responder al sujeto por un resultado que se ha producido fuera de su intención y que, no obstante la ley, se lo carga en cuenta. Por último, para que se dé la mixtura de dolo y culpa concurren primero un momento psicológico en que se requiere una conducta y un resultado y otro momento psicológico en que no se previó un resultado más grave, o habiéndose previsto se tenía la esperanza de que no aconteciera.

14.12. INCULPABILIDAD

Corresponde estudiar las causas que impiden integrar la culpabilidad, por lo que es indudable que esas causas tienen que dirigirse a la no configuración, ya sea el dolo, la culpa o la preterintención, porque no se reúnen los elementos que para cada una de esas especies se requieren.

Si bien para el sistema causalista vimos en torno a la culpabilidad las teorías psicológica y normativista, en general se aceptan como causas genéricas que excluyen la culpabilidad al error y la no exigibilidad de otra conducta, por lo que para Jiménez de Asúa los dos conceptos se reúnen, pues, en uno solo y los Códigos suelen hacer uso de la expresión "error".

El sistema causalista acepta el error como causa de inculpabilidad cuando el sujeto, en virtud de una equivocada e invencible concepción de la realidad fáctica, produce un resultado típico; en cambio, rechaza el error de Derecho, pues su falsa apreciación de que el Derecho ampara su actuar no lo releva de responsabilidad.

14.13. PUNIBILIDAD

Nuestra legislación penal federal define al delito como la acción u omisión que sancionan las leyes penales; así, la punibilidad es la amenaza de pena que cada tipo (delito) va señalando, para que una vez dada la conducta típica, antijurídica y culpable a la misma, se imponga la pena prevista en la ley.

14.14. EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Son aquellas causas por las cuales el legislador deja sin sanción una conducta típica antijurídica y culpable, esto es, que dichas causas revelan que el legislador decidió aplicar medidas de política criminal a pesar de que el principio de justicia reclama la imposición de una pena, como sería el ejemplo, actualmente, del aborto a causa de una violación, o el propio aborto autorizado por las legislaciones locales vigentes y actuales.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas (IIJ)-Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), t. II, p. 1455

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Capítulo XVIII. TEORÍA DE LA ACCIÓN FINALISTA

CAPÍTULO XVIII

TEORÍA DE LA ACCIÓN FINALISTA

1. FUNDAMENTO

La teoría de la acción finalista tiene su nacimiento cuando el jurista Hans Welzel plantea una sistematización de la dogmática jurídico-penal que se aparta de la sistemática de la dogmática llamada "causalista", esto es, que la teoría que ahora se estudia nació para superar la teoría causal de la acción.

El jurista alemán acepta que, si bien el delito parte de una acción, y que ésta es conducta humana voluntaria, la misma tiene una finalidad, un fin, no como se expone y explica en la teoría causalista que prescinde del contenido de la voluntad, o sea del fin, generándose de esa concepción diversa múltiples consecuencias que conforman esta teoría finalista de la acción, fundamentándola además del plano que integran los elementos que conforman el delito, en el terreno mismo del Derecho Penal, pues decreta que la misión del Derecho Penal consiste en la protección de los valores elementales de conciencia, de carácter ético-social, y sólo por inducción, la protección de los bienes jurídico-particulares.

Además, expone que detrás de cada prohibición o mandato se hallan los elementales deberes ético-sociales, cuya vigencia se asegura conminando con una pena la lesión de esos deberes.

Es por ello que, para este tratadista jurídico, ahora debe imperar la función ético-social basada en el consenso de los propios ciudadanos, en el ejercicio socrático de sus derechos y obligaciones, exponiéndolo de la siguiente manera:

> El verdadero sentido de la teoría de la acción finalista aspira al restablecimiento de la función ético-social del derecho penal y a la superación de las tendencias naturalistas-utilitarias del derecho penal.

2. IMPORTANCIA DE LA TEORÍA DE LA ACCIÓN FINALISTA FRENTE AL PODER DEL ESTADO

Para que el legislador pueda seleccionar grados de reproche, debe basarse en la estructura de culpabilidad expuesta en la teoría de la acción finalista que establece que dicho legislador debe partir de la idea de que la misma es un reproche dirigido al individuo que no motivó su conducta de acuerdo con la exigencia de la norma, a pesar de que conoció o pudo conocer su antijuridicidad y que ésta le era exigible para reprochar una conducta no sólo dolosa, sino culposa.

3. LA ACCIÓN EN LA TEORÍA DE LA ACCIÓN FINALISTA

Esta teoría ya habla de acción, tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad, conceptos manejados de manera distinta que traen soluciones a los problemas que enfrentaba la escuela causalista.

Según la escuela causalista, la acción es la manifestación por medio de la voluntad, por medio del movimiento corporal o ausencia de ese movimiento que produce un resultado, y según la escuela finalista, la acción es el ejercicio de la acción finalista, esto es, que es un actuar dirigido conscientemente desde su objetivo y que pasa por dos fases: la interna (constituida por tres fases, que son: el objetivo que se pretende alcanzar o proposición de fines, los medios que se emplean para su realización y las posibles consecuencias concomitantes o secundarias que se vinculan con el empleo de los medios, que pueden ser relevantes o no para el Derecho Penal) y la externa (que también se divide en dos fases: la ejecución de los medios para alcanzar su objetivo y el resultado previsto o los resultados concomitantes). Así, Welzel expone:

> La teoría finalista de la acción fundada por Liszt y elaborada por Beling y Rad Bruch, no era apropiada para sostener el sistema penal. Pensó que la base objetiva esencial de una posible valoración penal no es el nexo causal, sino el nexo teleológico basado en la legalidad de la intencionalidad (nexo de la acción fundado intencionalmente) entre resultado y sujeto.

3.1. AUSENCIA DE LA ACCIÓN

En la teoría de la acción finalista encontramos la ausencia de la acción, cuando no se presentan las fases en las que se puede dar, esto es, cuando el sujeto no se plantea la realización final de su actuar, no ha considerado los efectos concomitantes que señalamos en la fase interna con antelación; aquí el resultado se produce por un mero proceso causal, en el cual la fase externa señalada también con anticipación nada tiene que ver.

En esta corriente se acepta como ausencia de conducta la fuerza física exterior irresistible, los movimientos o reflejos y los estados de inconciencia, como el sueño, la embriaguez, etcétera.

3.2. ACCIÓN TÍPICA

Tanto el sistema causalista como el finalista reconocen la teoría expuesta por el fundador del tipo penal Ernesto Beling, quien delimita, por un lado, la responsabilidad en que puede incurrir un individuo ante la ley penal, y, por otro, el exacto encuadramiento de su conducta al tipo para poder ser sancionado, pasando el tipo a desempeñar una triple función: la primera, la sancionadora, represiva de la conducta ubicada dentro del tipo (tipicidad); la segunda es la función de garantía, pues sólo la conducta típica es sancionable (*nullum crimen sine lege*); y la función preventiva, donde la ley penal pretende que las prohibiciones contenidas en la ley sean suficientes para lograr que el ciudadano se abstenga de realizar esas conductas típicas.

Para esta escuela finalista el tipo penal se compone tanto de elementos objetivos como subjetivos, siendo los primeros los que se refieren a condiciones externas o jurídicas de naturaleza objetiva, que dan lugar al tipo autónomo (como el homicidio), y accidentales, que califican, agravan o atenúan (como la premeditación que lo califica y en riña que lo atenúa).

Dentro de los elementos objetivos del tipo tenemos al sujeto activo, al sujeto pasivo, el bien jurídico tutelado, la acción u omisión, el resultado típico, los elementos normativos y las circunstancias objetivas.

Por su parte, en los elementos subjetivos del tipo tenemos que éstos atienden a condiciones de la finalidad de la acción (u omisión), o sea al dolo, y se pueden considerar el dolo y la culpa, y otros elementos subjetivos distintos del dolo como el ánimo, la tendencia, etcétera.

3.3. ATIPICIDAD

Para la escuela finalista, las causas de atipicidad se presentan ante la ausencia de alguno de los elementos objetivos expuestos como falta de número o calidad del sujeto activo; pasivo; falta del bien jurídico tutelado; de la acción u omisión; del resultado típico de los delitos que así lo exigen; de los elementos normativos, y de las circunstancias objetivas que agravan o atenúan el tipo.

Igualmente, para esta corriente doctrinaria se presentan las causas de atipicidad por ausencia de alguno de los elementos subjetivos del tipo (como la falta de dolo o culpa), de otros elementos subjetivos distintos del dolo (como la tendencia, ánimo, etc.). También el error de tipo por el desconocimiento sobre la existencia de los elementos objetivos que excluyen la tipicidad dolosa.

3.4. ANTIJURIDICIDAD

Para Hans Welzel, según su obra *Derecho Penal Alemán*, la antijuridicidad es una relación (una contradicción entre los hombres de una relación); lo injusto, por el contrario, es algo sustancial –la conducta antijurídica misma–. La antijuridicidad es un predicado; lo injusto, un sustantivo. Lo injusto es la forma de la conducta antijurídica misma: la perturbación arbitraria de la posesión, el hurto, la tentativa de homicidio. La antijuridicidad es una cualidad de estas formas de conducta y, precisamente, la contradicción en que se encuentran con el ordenamiento jurídico.

3.5. CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN

Para la escuela finalista, la conducta típica es un indicio de la antijuridicidad de la misma, esto es, que ese indicio puede ser desvirtuado, apareciendo las llamadas causas de justificación que no excluyen la tipicidad, pero esa conducta típica dolosa no será antijurídica, pues se obra al amparo de una causa de justificación (como lo sería la legítima defensa).

3.6. CULPABILIDAD

Para Welzel, la culpabilidad es la falta de autodeterminación conforme a sentido; (un sujeto que era capaz para ello), no es la decisión conforme a sentido en favor de lo malo, sino el quedar sujeto y dependiente, al dejarse arrastrar por los impulsos contrarios al valor.

Para la escuela finalista, la imputabilidad es sinónimo de capacidad de culpabilidad; capacidad de su autor que se integra de dos subelementos: uno, la capacidad de comprender lo injusto del hecho (momento cognoscitivo de la acción), esto es, que se forma cuando el autor tiene comprensión de lo injusto; y dos, la capacidad de determinar la voluntad conforme a esa comprensión (momento volitivo), cuando determina su voluntad en ese momento.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Capítulo XIX. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU ADMINISTRACIÓN EN MÉXICO

CAPÍTULO XIX

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU ADMINISTRACIÓN EN MÉXICO

1. DELITOS COMETIDOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SU ADMINISTRACIÓN (DENOMINACIÓN A LOS DELITOS FISCALES)

En el Código Fiscal de la Federación (CFF) se intitula el apartado que nos ocupa como “De los delitos fiscales”, denominación que se podría considerar como inexacta, ya que metodológicamente la denominación correcta sería “Delitos cometidos contra la hacienda pública y su administración”.

2. CONCEPTO

A los delitos especiales se les da esa acepción cuando derivan de una ley especial, y en el caso a estudio, los delitos fiscales efectivamente derivan de una ley especial, esto es, el CFF, de conformidad con el artículo 6 del Código Penal Federal (CPF), que establece que cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un Tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

Así, tenemos que el CFF es una ley especial que regula y sanciona los delitos de carácter fiscal.

Miguel Ángel García Domínguez, en su obra *Los delitos especiales federales,* [1] hace un análisis de este tema:

> El Código Penal no agota todo el contenido del Derecho Penal; en el sistema jurídico mexicano existe un enorme número de normas extravagantes en relación con el Código Penal, los cuales constituyen un complejo heterogéneo al que se suele denominar delitos especiales o derecho penal especial.
>
> A partir de la realidad legislativa, suele considerarse que el derecho penal especial está constituido por una serie de órbitas de especialidad jurídica, cuya necesidad nace de exigencias prácticas y teóricas que representan modalidades de los principios generales del derecho penal. Por consiguiente, se dice, las distintas áreas que existen en este campo vendrían a ser ramas especiales del derecho penal, es decir, que se está en presencia de singulares derechos sancionadores, con particularidades *sui generis*. Se trataría de áreas especiales, susceptibles de tratamiento singular.

Se comparte el análisis que hace el citado autor, dado que en el CPF no se contemplan todos los delitos conocidos que incluyan los especiales, pues para ese efecto existen diversas leyes que regulan los delitos considerados como “especiales”, tales como los fiscales, así como el contrabando, regulado y sancionado por el CFF y por la Ley Aduanera, y el delito de defraudación fiscal, que es regulado y sancionado tanto por el CPF, en lo que respecta al fraude, como por el CFF, que describe el tipo penal del delito de defraudación fiscal en forma específica.

3. FUNDAMENTO LEGAL DEL TIPO PENAL EN MATERIA FISCAL

Delito fiscal es una conducta de acción u omisión, esto es, de hacer lo que está prohibido por la ley penal-fiscal o dejar de hacer lo que se tiene obligación refiriéndonos –en este último caso– al cumplimiento de las disposiciones fiscales y al pago de contribuciones tal y como lo disponen las leyes fiscales; al realizar una conducta contraria a lo dispuesto por la ley penal-fiscal, se lesiona el bien jurídico protegido, que es el patrimonio del Estado; dicha acción u omisión está perfectamente descrita (tipo penal) y sancionada por las leyes penales.

Las conductas punibles de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables a que se refiere el CFF se encuentran tipificadas en sus artículos 108 (delito de defraudación fiscal) y 109 (delitos equiparables que se sancionan con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal). El artículo 108 del CFF dispone:

> **Artículo 108.** Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El artículo 109 del CFF dispone:

> **Artículo 109.** Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
>
> **I.** Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
>
> **II.** Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
>
> **III.** Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
>
> **IV.** Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> **V.** Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Las conductas punibles de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables a que se refiere el CFF, tipificadas en sus artículos 108 y 109, son las antes mencionadas; quien se ubique en alguno de los supuestos citados estará cometiendo un ilícito de carácter penal fiscal.

4. REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD

4.1. QUERELLA NECESARIA

Para que la autoridad hacendaria pueda promover que se inicie una averiguación previa por la posible comisión del delito cometido en perjuicio de la Hacienda Pública y su administración, y en contra del contribuyente, será necesario que se cumplan los requisitos de legalidad que establece la ley fiscal en relación con el Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), iniciando todo con la correspondiente querella al tratarse de un delito del orden patrimonial, tal y como se ve.

El artículo 92 del CFF establece:

> **Artículo 92.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.
>
> Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:
>
> **I.** Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Primeramente, tenemos que esos requisitos de procedibilidad se colman cuando el funcionario público debidamente facultado y expensado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), con fundamento en los artículos 1, 2 y 6, fracción XXXV, en relación con el artículo 81 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

(RISHCP), comparece a informar de hechos posiblemente constitutivos de delito, cometidos en agravio del fisco federal por el contribuyente ya sea persona física o moral, así como también en contra de quien o quienes resulten responsables, ello para tener el primer requisito que es la querella correspondiente.

No debe pasarse por alto lo que se expuso con antelación respecto de las facultades de quien se querella en contra de un contribuyente, ya que, si bien los preceptos legales antes expuestos facultan al funcionario público para presentar dicha querella, el oficio comisorio debe expedirse exprofeso, con el fin de satisfacer los requisitos del artículo 92 del CFF en relación con el artículo 16 constitucional.

En este tenor, es importante establecer que la declaratoria de perjuicio por parte de la autoridad hacendaria no es otra que el monto cuantificado que se realiza precisamente con la determinación y cálculo del impuesto que se trate, elaborado en principio por los contadores públicos adscritos a la autoridad fiscal, determinación que se considera como dictamen técnico contable para que en su momento la autoridad tributaria determine el perjuicio sufrido por el fisco federal y establezca la cantidad respectiva, la cual es independiente de la actualización, recargos y demás sanciones que procedan por la omisión de pago de los impuestos o contribuciones en cuestión, debiendo establecer en dicha declaración de perjuicio que la conducta realizada por el contribuyente es probablemente constitutiva de delito dada la omisión o variación de datos referidos en las declaraciones ya mensual o anual, para considerarlo responsable de los actos u omisiones que se reclaman, todo ello al tenor del artículo 92 del CFF.

4.1.1. CASOS EN LOS QUE NO DEBERÁ FORMULARSE QUERELLA

De conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 108 del CFF:

> **Artículo 108.**
>
> …
>
> No se formulará querella si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

De conformidad con el último párrafo del artículo 109 del CFF:

> **Artículo 109.**
>
> …
>
> No se formulará querella, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

4.1.2. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN DELITOS PERSEGUIBLES POR LA QUERELLA DE LA SHCP

De acuerdo con lo dispuesto por el CFF, en su artículo 100:

> **Artículo 100.** El derecho a formular la querella, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.
>
> La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.
>
> Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

4.1.3. POSIBILIDAD DE SOLICITAR EL SOBRESEIMIENTO DE PARTE OFENDIDA EN DELITOS PERSEGUIBLES POR QUERELLA

En los delitos fiscales perseguibles por querella, existe la facultad de solicitar el sobreseimiento de la acción penal, es decir, retirar los cargos cuando se paguen los créditos fiscales, y podrá hacerse en cualquier etapa del proceso penal fiscal; el o los presuntos responsables quedarán a salvo de toda acción investigadora o procesal, por virtud de proceder

el no ejercicio de la acción penal o el sobreseimiento del proceso, por desistimiento de la SHCP, lo anterior con

fundamento en el cuarto párrafo del artículo 92 del CFF.

De lo anterior puede concluirse lo siguiente:

a) Estos delitos son de carácter patrimonial.

b) Si se paga o garantiza el pago de los créditos fiscales y sus accesorios, la autoridad fiscal puede solicitar el sobreseimiento de la causa penal.

4.2. PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL MONTO DE LO DEFRAUDADO

Con relación al procedimiento para determinar la cuantía de lo defraudado, nos remitimos a lo que dispone el último párrafo del artículo 108 del CFF:

> **Artículo 108.**
>
> ...
>
> Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Con base en el párrafo anterior, podemos observar que, para calcular la cuantía de las contribuciones defraudadas, debemos considerar la totalidad de las contribuciones omitidas en un mismo ejercicio; en la práctica se determinan en forma separada, es decir, por cada tipo de contribución, y, posteriormente, se le adicionan los accesorios y multas procedentes; finalmente, se obtiene un total que, de no impugnarse, se convierte en un crédito fiscal y la autoridad podrá exigir su pago.

Tópico interesante se presenta cuando advertimos el contenido del artículo 92, en su fracción III, párrafo cuarto del CFF, que establece:

> **Artículo 92.**
>
> **III.** En los delitos fiscales en que sea necesaria querella o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querella. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

Véase qué tan injusta e inquisitiva es la ley fiscal, cuando menos en lo que a este párrafo se refiere, situación que merece reflexiones posteriores, pero para interesar en este tema, basta decir que este apartado se contrapone clara y abiertamente con lo dispuesto por el artículo 20 constitucional, que consagra derechos públicos subjetivos más elementales en favor de todo gobernado, el cual procura los Derechos Humanos del inculpado, cuando establece lo que a continuación se transcribe:

> **Artículo 20.** El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.
>
> **A.** De los principios generales:
>
> **I.** El proceso penal tendrá por objeto el esclarecimiento de los hechos, proteger al inocente, procurar que el culpable no quede impune y que los daños causados por el delito se reparen;
>
> **II.** Toda audiencia se desarrollará en presencia del juez, sin que pueda delegar en ninguna persona el desahogo y la valoración de las pruebas, la cual deberá realizarse de manera libre y lógica;
>
> **III.** Para los efectos de la sentencia sólo se considerarán como prueba aquellas que hayan sido desahogadas en la audiencia de juicio. La ley establecerá las excepciones y los requisitos para admitir en juicio la prueba anticipada, que por su naturaleza requiera desahogo previo;
>
> **IV.** El juicio se celebrará ante un juez que no haya conocido del caso previamente. La presentación de los argumentos y los elementos probatorios se desarrollará de manera pública, contradictoria y oral;

V. La carga de la prueba para demostrar la culpabilidad corresponde a la parte acusadora, conforme lo establezca el tipo penal. Las partes tendrán igualdad procesal para sostener la acusación o la defensa, respectivamente;

VI. Ningún juzgador podrá tratar asuntos que estén sujetos a proceso con cualquiera de las partes sin que esté presente la otra, respetando en todo momento el principio de contradicción, salvo las excepciones que establece esta Constitución;

VII. Una vez iniciado el proceso penal, siempre y cuando no exista oposición del inculpado, se podrá decretar su terminación anticipada en los supuestos y bajo las modalidades que determine la ley. Si el imputado reconoce ante la autoridad judicial, voluntariamente y con conocimiento de las consecuencias, su participación en el delito y existen medios de convicción suficientes para corroborar la imputación, el juez citará a audiencia de sentencia. La ley establecerá los beneficios que se podrán otorgar al inculpado cuando acepte su responsabilidad;

VIII. El juez sólo condenará cuando exista convicción de la culpabilidad del procesado;

IX. Cualquier prueba obtenida con violación de derechos fundamentales será nula, y

X. Los principios previstos en este artículo, se observarán también en las audiencias preliminares al juicio.

B. De los derechos de toda persona imputada:

I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa;

II. A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio;

III. A que se le informe, tanto en el momento de su detención como en su comparecencia ante el Ministerio Público o el juez, los hechos que se le imputan y los derechos que le asisten. Tratándose de delincuencia organizada, la autoridad judicial podrá autorizar que se mantenga en reserva el nombre y datos del acusador. La ley establecerá beneficios a favor del inculpado, procesado o sentenciado que preste ayuda eficaz para la investigación y persecución de delitos en materia de delincuencia organizada;

IV. Se le recibirán los testigos y demás pruebas pertinentes que ofrezca, concediéndosele el tiempo que la ley estime necesario al efecto y auxiliándosele para obtener la comparecencia de las personas cuyo testimonio solicite, en los términos que señale la ley;

V. Será juzgado en audiencia pública por un juez o tribunal. La publicidad sólo podrá restringirse en los casos de excepción que determine la ley, por razones de seguridad nacional, seguridad pública, protección de las víctimas, testigos y menores, cuando se ponga en riesgo la revelación de datos legalmente protegidos, o cuando el tribunal estime que existen razones fundadas para justificarlo. En delincuencia organizada, las actuaciones realizadas en la fase de investigación podrán tener valor probatorio, cuando no puedan ser reproducidas en juicio o exista riesgo para testigos o víctimas. Lo anterior sin perjuicio del derecho del inculpado de objetarlas o impugnarlas y aportar pruebas en contra;

VI. Le serán facilitados todos los datos que solicite para su defensa y que consten en el proceso. El imputado y su defensor tendrán acceso a los registros de la investigación cuando el primero se encuentre detenido y cuando pretenda recibírsele declaración o entrevistarlo. Asimismo, antes de su primera comparecencia ante juez podrán consultar dichos registros, con la oportunidad debida para preparar la defensa. A partir de este momento no podrán mantenerse en reserva las actuaciones de la investigación, salvo los casos excepcionales expresamente señalados en la ley cuando ello sea imprescindible para salvaguardar el éxito de la investigación y siempre que sean oportunamente revelados para no afectar el derecho de defensa;

VII. Será juzgado antes de cuatro meses si se tratare de delitos cuya pena máxima no exceda de dos años de prisión, y antes de un año si la pena excediere de ese tiempo, salvo que solicite mayor plazo para su defensa;

VIII. Tendrá derecho a una defensa adecuada por abogado, al cual elegirá libremente incluso desde el momento de su detención. Si no quiere o no puede nombrar un abogado, después de haber sido requerido para hacerlo, el juez le designará un defensor público. También tendrá derecho a que su defensor comparezca en todos los actos del proceso y éste tendrá obligación de hacerlo cuantas veces se le requiera, y

IX. En ningún caso podrá prolongarse la prisión o detención, por falta de pago de honorarios de

defensores o por cualquiera otra prestación de dinero, por causa de responsabilidad civil o algún otro motivo análogo.

La prisión preventiva no podrá exceder del tiempo que como máximo de pena fije la ley al delito que motivare el proceso y en ningún caso será superior a dos años, salvo que su prolongación se deba al ejercicio del derecho de defensa del imputado. Si cumplido este término no se ha pronunciado sentencia, el imputado será puesto en libertad de inmediato mientras se sigue el proceso, sin que ello obste para imponer otras medidas cautelares.

En toda pena de prisión que imponga una sentencia, se computará el tiempo de la detención.

C. De los derechos de la víctima o del ofendido:

I. Recibir asesoría jurídica; ser informado de los derechos que en su favor establece la Constitución y, cuando lo solicite, ser informado del desarrollo del procedimiento penal;

II. Coadyuvar con el Ministerio Público; a que se le reciban todos los datos o elementos de prueba con los que cuente, tanto en la investigación como en el proceso, a que se desahoguen las diligencias correspondientes, y a intervenir en el juicio e interponer los recursos en los términos que prevea la ley. Cuando el Ministerio Público considere que no es necesario el desahogo de la diligencia, deberá fundar y motivar su negativa;

III. Recibir, desde la comisión del delito, atención médica y psicológica de urgencia;

IV. Que se le repare el daño. En los casos en que sea procedente, el Ministerio Público estará obligado a solicitar la reparación del daño, sin menoscabo de que la víctima u ofendido lo pueda solicitar directamente, y el juzgador no podrá absolver al sentenciado de dicha reparación si ha emitido una sentencia condenatoria. La ley fijará procedimientos ágiles para ejecutar las sentencias en materia de reparación del daño;

V. Al resguardo de su identidad y otros datos personales en los siguientes casos: cuando sean menores de edad; cuando se trate de delitos de violación, trata de personas, secuestro o delincuencia organizada; y cuando a juicio del juzgador sea necesario para su protección, salvaguardando en todo caso los derechos de la defensa.

El Ministerio Público deberá garantizar la protección de víctimas, ofendidos, testigos y en general todos los sujetos que intervengan en el proceso. Los jueces deberán vigilar el buen cumplimiento de esta obligación;

VI. Solicitar las medidas cautelares y providencias necesarias para la protección y restitución de sus derechos, y

VII. Impugnar ante autoridad judicial las omisiones del Ministerio Público en la investigación de los delitos, así como las resoluciones de reserva, no ejercicio, desistimiento de la acción penal o suspensión del procedimiento cuando no esté satisfecha la reparación del daño.

5. CARPETA DE INVESTIGACIÓN

En esta fase de investigación se le conoce al contribuyente como “indiciado” con el fin de familiarizarnos con el nombre que se le va atribuyendo a la persona física o moral de que se trate y en la etapa correspondiente, ya que en la revisión fiscal administrativa se le denomina “contribuyente” o también “auditado” y muchas veces “revisado”.

Una vez denunciados los hechos ante el Ministerio Público de la Federación, mediante la presentación de la querella, por imperativo constitucional del artículo 21, es en la representación social en quien, como órgano técnico de acusación, radica no sólo el monopolio del ejercicio de la acción penal, sino la exclusiva facultad de investigación de los delitos y, en su caso, reunidos los requisitos de los artículos 16 y 19 constitucionales, la acusación y consignación a los Tribunales judiciales del orden penal, desde luego, con la temeraria y coercitiva solicitud de la orden de aprehensión.

Ahora bien, en el caso a estudio la representación social federal, es decir, el C. Agente del Ministerio Público, debe ejercitar la acción penal apoyada en los datos probatorios que conforman el expediente, los cuales deberán ser analizados por el juez de Distrito de Procesos Penales Federales para determinar si se colman o no los requisitos del artículo 16 constitucional y, en su caso, librar la orden de aprehensión en virtud de que el delito imputado merece ser sancionado con pena privativa de libertad.

En el anterior orden de ideas, debe constar en el expediente a estudio, como ya anteriormente se señaló, el proceso administrativo revisor que culmine con la determinación del crédito fiscal imputado al contribuyente en el que se concedió la garantía de audiencia y defensa con el fin de que éste ofreciera las pruebas necesarias a su alcance para desvirtuar, en su caso, las omisiones que presente la autoridad revisora y acreditar que cumplió con sus obligaciones fiscales; anotado con antelación el oficio por el que se ordena el inicio de facultades revisoras al contribuyente con la correspondiente delegación de facultades ex profesas para poder presentar, en su caso, la querella correspondiente y el derecho de audiencia en favor del indiciado, por parte del Ministerio Público de la Federación, así como el estudio de la comprobación de los elementos del cuerpo del delito.

No debe pasarse por alto que también se puede combatir en esta etapa de la carpeta de investigación que ésta no puede culminar con el ejercicio de la acción penal en contra del indiciado contribuyente, ello atento a las consideraciones vertidas en relación con el doble procesamiento, ya que si no es firme la resolución administrativa, no se pueden actualizar los supuestos de la conducta del tipo penal de defraudación fiscal, y si bien pudiere considerarse que se actualiza la exégesis normativa del 16 constitucional a la luz de los hechos y actuaciones de la autoridad fiscalizadora, para que el Ministerio Público ejercite su acción penal, no menos es cierto que la certeza y seguridad jurídica que pregona el artículo 14 de la Carta Magna establece, precisamente, que deberá ser cierto y verídico el acto o hecho reclamado y, al encontrarse *sub judice*, el resultado administrativo no puede, por ende, surtir efectos en la averiguación previa para el reclamo de la conducta.

6. LIBRAMIENTO DE LA ORDEN DE APREHENSIÓN

Para efectos del libramiento de la orden de aprehensión, es necesario, por parte del juzgador que conoce de la consignación de la carpeta de investigación, a consecuencia de la querella fiscal, realizar el juicio de valoración del caudal probatorio y exhibido por la representación social de la Federación con el fin de determinar si se colman los requisitos del artículo 16 constitucional, y, en su caso, obsequiar esa solicitud de aprehensión del Ministerio Público Federal.

6.1. ELEMENTOS DE COMPROBACIÓN DEL CUERPO DEL DELITO

Por cuerpo del delito debemos entender que es el conjunto de los elementos objetivos y externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señale como delito, así como los normativos, en el caso de que la descripción típica lo requiera.

Anotado lo anterior, y para efectos de la comprobación del cuerpo del delito de defraudación fiscal, prosiguiendo los requisitos previstos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Cabe señalar que el delito de **defraudación fiscal**, previsto y sancionado por los artículos 108 y 109 del CFF establecen:

> **Artículo 108.** …
>
> Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.
>
> **Artículo 109.** …
>
> Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
>
> **I.** Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
>
> **II.** Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
>
> **III.** Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
>
> **IV.** Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> **V.** Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
>
> **VI.** (Derogada)
>
> **VII.** Dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos del artículo 29-B, fracción I de este Código.
>
> **VIII.** (Derogada)

> No se formulará querella, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Así las cosas, analizaremos el tipo penal descrito y sancionado por el artículo 108 del CFF, indistintamente en sus tres fracciones, aun cuando los parámetros de los montos ahí establecidos varían y establecen cuando se trata de delito grave o no.

Primero tenemos que **los elementos integradores** del tipo penal de **defraudación fiscal** previsto y sancionado por el artículo 108 de dicho ordenamiento son los siguientes:

a) Que el sujeto activo del delito haya usado engaños.

b) Omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.

c) Obtenga un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal.

Bajo los lineamientos expuestos, el juzgador penal debe analizar, a la luz de la lógica y la experiencia, si se encuentra acreditado el cuerpo del delito en estudio, ello del enlace lógico, jurídico y natural que se practique sobre la mecánica de los hechos de donde se desprendan aspectos que hasta ese momento resulten aptos para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal y la probable responsabilidad que se deben analizar de la siguiente manera.

6.2. EL COMPORTAMIENTO HUMANO

El primero es un **comportamiento humano**, es decir, aquella acción u omisión socialmente relevante de ocasionar o producir efectos de carácter jurídico y que, en el caso, se traduce en una omisión; por tanto, de la transcripción del precepto jurídico en donde se describe el ilícito en estudio se advierte que se tiene que hacer referencia también al término “obtener” como finalidad o propósito que se persigue mediante la conducta omisiva, ocasionando con ello un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Sin embargo, es necesario que ese comportamiento humano se lleve a cabo en acciones, actividades o actos omisivos, los cuales sean de carácter formal o material, por lo que debe tomarse en consideración lo dispuesto por los artículos 7 y 8 del CPF, que en lo conducente establecen:

> **Artículo 7.** Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales…
>
> En los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que omita impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente…
>
> **Artículo 8.** Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.

Ahora bien, lo anterior nos lleva a comentar los siguientes puntos respecto del comportamiento humano consistente en una omisión: las normas prohibitivas impiden una determinada acción, es decir, se ordena que no se haga algo, lo cual está prohibido por la ley; en otras palabras, impiden una determinada acción ilegal y, a la vez, ordenan una acción, lo cual no se debe hacer, pues está prohibido por la ley; por tanto, la vulneración del Derecho consiste en la realización de una acción prohibida.

Asimismo, las normas preceptivas ordenan una determinada acción e imponen, por consiguiente, un hacer positivo; ahora bien, la infracción a la ley consiste entonces en la omisión de hacer algo; de lo anterior se aprecia que en todos los delitos de omisión se constituyen infracciones de normas preceptivas. Por lo que, para mejor comprensión de lo anteriormente dicho, es importante destacar que nuestra legislación habla de dos tipos de comportamientos humanos de carácter omisivo: los ilícitos de omisión propia y los delitos de omisión impropia; en los primeros, su consumación se agota únicamente en la no realización de una acción exigida en una ley. Por lo que hace a los segundos, los delitos de omisión impropia, se impone al garante un deber de evitar el resultado. La producción del resultado pertenece a la descripción típica, y el garante que vulnera su deber de evitar el resultado se ve agravado con la responsabilidad jurídico-penal por el resultado típico.

Para fines prácticos, es importante comentar que el deber de garante se traduce en que un sujeto tiene la obligación de tratar de impedir la producción de un resultado material en virtud de que la ley le impone determinados deberes, cuyo cumplimiento ha asumido o le incumben en razón de su cargo. Esta obligación especial convierte al sujeto en garante de que el resultado pretendido no se realice, de ahí el nombre de garante, pero este punto lo abordaremos al acreditar la existencia del resultado material y el nexo de causalidad entre éste y la conducta que se le atribuye al activo, ya que –como se aprecia del dispositivo legal que hoy se analiza– estamos en presencia de un delito de resultado

material.

Así, la omisión significa no hacer algo determinado; por ello, en los delitos de omisión impropia el contenido del deber de actuar se determina generalmente con arreglo a las circunstancias. Lo decisivo es la meta de protección del objeto material ante una lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado. Con lo anteriormente expuesto se da la posibilidad de analizar si se comprueba este primer elemento típico consistente en el comportamiento humano omisivo, y para ejemplo sería el dejar de pagar el impuesto sobre la renta (ISR) o el impuesto al valor agregado (IVA), consistiendo el actuar omisivo en estos ejemplos que de las declaraciones anuales o provisionales de las personas físicas o morales sujetas a revisión no se desprenda que se cubrieron estos impuestos, cuando de la comprobación de los ingresos obtenidos por las actividades realizadas se tenía la obligación de cubrir dichos impuestos y, consecuentemente, al dejar de hacerlo se actualiza este elemento jurídico.

En tal virtud, de los citados documentos privados se aprecia la manifestación realizada por la persona sobre el pago de sus contribuciones, de las cuales se encuentra obligada a realizar al fisco federal por disposición legal; dichos documentos resultan aptos para poner de manifiesto la existencia de tal comportamiento omisivo; igual omisión ocurre cuando se presenten declaraciones en las que se consignen datos distintos a los de la realidad fáctica de los hechos, lo cual trae como consecuencia que no se lleve a cabo el pago de los impuestos de que se trate, omitiendo en sus declaraciones impositivas los datos ciertos y verdaderos sobre las declaraciones al pago de dichas contribuciones federales.

6.3. RESULTADO MATERIAL Y EL NEXO CAUSAL

Respecto de la omisión llevada a cabo por el sujeto activo, debe decirse que en este tipo de delitos se está en presencia de los llamados de omisión impropia; en otros términos, que para la constatación de la omisión desplegada por el sujeto activo en el ilícito en cuestión sí se requiere que se produzca un resultado material en el mundo fáctico (un perjuicio en contra del fisco federal) y, por tanto, una relación de atribuibilidad entre el hecho omisivo y el resultado producido, pues el hecho de no haber declarado debidamente la situación fiscal relativa al pago consistente del IVA y/o del ISR se traduce, como ya quedó establecido, en una omisión, omisión de resultado material u omisión impropia, misma que ocasionó o que trajo como resultado un perjuicio al fisco federal.

En los delitos de omisión impropia, es decir, aquellos en los que se produce un resultado material (el perjuicio ocasionado al fisco federal) al no haberse pagado debidamente el IVA y/o el ISR, no basta, por el contrario, el hecho de que una posible acción pudiere evitar el resultado para poner a cargo de todo aquel sujeto capaz de actuar, la lesión del bien jurídico como injusto del que deba responder, pues no puede existir un deber de prestar ayuda o un deber de obligación donde quiera que haga falta, por ello el ordenamiento jurídico en principio sólo impone al ciudadano el deber de omitir acciones activas mediante las cuales puedan menoscabarse bienes jurídicos y siempre ha de demostrarse una causa jurídica específica, para que alguien excepcionalmente pueda ser responsable de haber omitido actuar positivamente para proteger los bienes jurídicos. La equivalencia de la omisión con el hacer positivo presupone que el **omitente aparezca como garante de la omisión del resultado**; todos los supuestos de este deber de evitar el resultado (ya que pagando el impuesto que no se hizo originalmente, no se hubiera ocasionado el perjuicio al fisco federal) se basan en la idea fundamental de que la protección al bien jurídico tutelado depende una prestación positiva de una determinada persona, y que los afectados confían en la intervención activa de la misma. Por ello, es menester transcribir el numeral 7, segundo párrafo del CPF, el cual alude:

> **Artículo 7.** En los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que omita impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente…

De lo anterior se colige que las fuentes de donde surge tal obligación son las siguientes:

a) La ley.

b) Un contrato.

c) Su propio actuar precedente.

Siendo esto así, la posición de garante se produce –por la vía del deber legal– cuando de la propia ley se desprenden deberes jurídicos de garante en sentido estricto. En este caso, la CPEUM, como máxima Ley Fundamental, así como nuestras leyes hacendarias, ordenan y obligan a todas las personas tanto físicas como morales a que contribuyan al pago de impuestos o contribuciones.

De lo anterior se advierte la presencia de la primera fuente que obliga a la persona ya moral o física en cuestión al pago de los impuestos fiscales federales. Por lo que hace a la ley, es menester señalar los siguientes numerales de la CPEUM:

> **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

…

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De ahí que establezca en el siguiente numeral lo siguiente:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

…

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

…

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la unión.

Por otra parte, el CFF ordena lo siguiente:

Artículo 1. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

Solo…

La Federación… El asociante… Los Estados… Las personas…

Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas a que se refiere el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

…

Las otras…

Del análisis de lo anterior se acredita el resultado material y nexo de causalidad con la cuantificación que realice el funcionario público del perjuicio fiscal causado al erario federal por el contribuyente, con el resultado de la revisión o auditoría practicada en la contabilidad de la persona ya sea física o moral sujeta a revisión, entre otros, de los dictámenes que emitan los peritos en contabilidad o de las pruebas aportadas por el mismo visitado; todo ello para concluir con el resultado de la revisión final, de donde se advertirá –en su caso– el perjuicio fiscal.

6.4. OBJETO MATERIAL U OBJETO DE LA ACCIÓN

Corresponde ahora acreditar plenamente la existencia del **objeto material u objeto de la acción**, es decir, nos referimos a las cosas, objetos, o instrumentos con los cuales recae la omisión típica, mismo que se tiene que traducir en el caso particular en las declaraciones de contribuciones fiscales por parte de la persona física o moral sujeta a revisión y en las cuales se aprecia, entre otras cosas impositivas, lo relativo a los rubros sobre las declaraciones al pago de impuestos que correspondía realizar al contribuyente, ya que de dichas documentales se apreciarían, en su caso, lo que se consignó, datos relativos al pago de impuestos federales y pondría en evidencia que en las mismas se omiten los pagos reales y exactos que se tenían que haber hecho ante la autoridad hacendaria, situación que se verificaría, entre otros, mediante un dictamen técnico contable.

Resulta pertinente señalar que las declaraciones fiscales son documentos privados, recordando que, al tratarse de un documento de naturaleza privada, el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) señala:

Artículo 129. Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la Ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.

Luego entonces, al no reunir las características señaladas por dicho numeral, no hay duda de que estos dos medios probatorios son de naturaleza privada, para lo cual cabe recordar qué documento en materia penal es todo soporte

material que exprese o incorpore datos, hechos, o narraciones con eficacia probatoria o cualquier tipo de relevancia jurídica; entonces, si de ellos se aprecia la actitud del contribuyente sobre el pago de contribuciones (del cual se encuentra obligado a realizar al fisco federal), tales documentos son aptos ante la existencia de este comportamiento omisivo, desde luego sin pasar por alto el sentir de la siguiente jurisprudencia que a la letra reza:

> Documentos privados. Su eficacia en el procedimiento penal (legislaciones del Estado de México, San Luis Potosí y Veracruz). La integración adecuada de la prueba documental privada en el proceso penal, para que pueda tener eficacia probatoria, depende de que se obtenga la ratificación o reconocimiento expreso de autenticidad por parte de su autor o autores, con la oportunidad necesaria, o bien, que este reconocimiento demuestre a través de algún otro medio directo de prueba que patentice tal autoría. Tal reconocimiento tácito, por no haber objetado el documento la contraparte del oferente, no es un medio de prueba autorizado por el cual se pueda lograr su integración, pues los Códigos de Procedimientos Penales del Estado de México, San Luis Potosí y Veracruz no prevén esa forma de reconocimiento, como sí la establecen otros ordenamientos procesales; de tal suerte que si no se logra el perfeccionamiento de la documental privada, ésta queda reducida a un simple indicio, que aisladamente es insuficiente para tener por demostrado algún hecho o acto.

6.5. BIEN JURÍDICO TUTELADO

Ahora bien, toca el turno de constatar la existencia del **bien jurídico tutelado**. Éste debe ser entendido como aquellos valores universales tanto de las personas como de la colectividad a la cual el Derecho les proporciona la protección jurídica necesaria con el fin de salvaguardar la convivencia social y que, atendiendo al fin y a la esencia del Título Cuarto intitulado “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, Capítulo II “De los Delitos Fiscales”, no hay duda de que el bien jurídico que se tutela en el presente caso es la Hacienda Pública de este país o erario federal, ello en virtud de que el originar un perjuicio en contra del fisco federal trae como consecuencia que se vea disminuido su accionar, al no recaudar la totalidad de los impuestos que son necesarios para sufragar los gastos públicos de la sociedad.

Expuesto lo anterior, podemos concluir que el delito fiscal es una conducta de acción u omisión, esto es, de hacer lo que está prohibido por la ley penal-fiscal o dejar de hacer lo que se tiene obligación, refiriéndonos, en este último caso, al cumplimiento de las disposiciones fiscales y al pago de contribuciones tal y como lo disponen las leyes fiscales; al realizar una conducta contraria a lo dispuesto por la ley penal-fiscal, se lesiona el bien jurídico protegido, que es el patrimonio del Estado; dicha acción u omisión está perfectamente descrita (tipo penal) y sancionada por las leyes penales.

También los delitos fiscales son actos u omisiones que, por su gravedad, son tipificados y sancionados por el Derecho Tributario. Estos delitos son cometidos en contra del fisco federal y se encuentran regulados y sancionados por una ley especial que en este caso es el CFF, es decir, no se localiza en el CPF por tratarse de delitos especiales; lo anterior se fundamenta en el artículo 6 de dicho último Código y se les llama delitos fiscales porque, al realizar la conducta tipificada y sancionada por la ley penal-fiscal, se lesiona al patrimonio del Estado y, con ello, se afecta a la misma sociedad.

6.6. SUJETO PASIVO

Acreditándose el elemento descriptivo mencionado, se infiere y se constata el siguiente componente típico, que en el caso es **el sujeto pasivo**, recayendo éste, en caso en particular, en el fisco federal.

7. MEDIOS COMISIVOS

Por lo que hace a la **forma, lugar y tiempo, así como a los medios comisivos** en que se perpetra el presente injusto típico a estudio, es de advertirse que en el ilícito que se describe en el artículo 108 del CFF se establece que, primeramente, en relación con los medios de comisión, se entienden éstos como aquellos elementos, recursos, instrumentos o circunstancias de los cuales se vale una persona o personas para perpetrar, verificar o llevar a cabo un actuar ilícito, y que en el caso en particular se traducen en personas para perpetrar, verificar o llevar a cabo un actuar ilícito, y que en el caso en particular se traducen en “uso de engaños” o “aprovechamiento de errores”.

7.1. ENGAÑO

Siendo esto así, por lo que hace al primer medio comisivo, por **engaño** se entiende la falta de verdad en lo que se dice o se hace; engañar es dar a la mentira apariencia de verdad, hacer creer lo que no es cierto.

7.2. ERROR

En relación con el segundo medio comisivo, primeramente, por **error** se entiende como el conocimiento equivocado de la realidad padecido por un sujeto, de manera que existe discordancia entre esa realidad y su representación en la mente del agente. También es el desconocimiento de un hecho o realidad y su consiguiente falta de representación en la mente de aquel que la padece. Y que en el caso en particular, es de circunstancia (llámese declaraciones de pago de impuesto, visitas domiciliarias irregulares, entre otras), en el sentido de que el contribuyente está actuando debidamente en los pagos, de los cuales tienen la obligación de liquidar.

Ello es así, ya que el medio comisivo consistente en el uso de engaños se acredita con las declaraciones de impuestos de que se trate, en las que se consignan datos diversos a los verdaderos, razón por la que se infiere que efectivamente

tenía conocimiento del engaño realizado a la autoridad fiscal, a efecto de evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

8. CIRCUNSTANCIAS DE LUGAR, TIEMPO, MODO U OCASIÓN

Por lo que respecta a las demás circunstancias de **lugar, tiempo, modo** u **ocasión**, las mismas se consideran probadas con la integración de los elementos del delito.

Pero esa omisión de la indebida declaración del pago de impuestos de que se trate, para que quede debidamente configurada sobre los hechos que se imputan al contribuyente, debe comprender la finalidad, que no es otra cosa que obtener un beneficio indebido del sujeto pasivo y, sobre de ello, se tiene que analizar dentro del estudio jurídico denominado elemento subjetivo distinto al dolo, y de ello expresamos lo siguiente.

8.1. ESPECIALES ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO

Los especiales elementos subjetivos del tipo son aquellos que también integran el injusto personal de la acción en cuanto caracterizan más precisamente la voluntad de actuar del autor. Como modificaciones de la voluntad típica de la acción, manifiestan en la misma medida que el dolo de la estructura de la finalidad y, como éste, están referidos al bien jurídico protegido, al objeto de la acción o a las modalidades de su lesión.

Debe advertirse que la finalidad de omitir la correcta declaración de impuestos relativas al ejercicio fiscal de que se trate, y con ello verificar el debido pago al fisco federal, no era otro que el de obtener un beneficio indebido, lo cual lleva a cabo el contribuyente, quedando corroborado dicho elemento, con los diversos medios probatorios.

9. ACREDITACIÓN DE ELEMENTOS NORMATIVOS

Por último, es de advertirse que en el tipo de injusto en estudio se requiere la **acreditación de elementos normativos**, toda vez que –como se expresó en líneas anteriores– el delito de defraudación fiscal, previsto en el artículo 108 del CFF, siendo dichos elementos normativos que apuntan a los hechos que sólo pueden pensarse e imaginarse bajo el presupuesto lógico de una norma. Se incluyen aquí los conceptos jurídicos propios, los conceptos referidos al valor y los conceptos referidos a sentido. Se comprende que también en los elementos normativos se halla normalmente en juego un momento de realidad apreciable por los sentidos, por lo que también se encuentran en relación con el mundo de los hechos; luego, si de la lectura del artículo 108 del CFF se encuentran los adjetivos “contribución” y “fisco federal”, y sobre su esencia se establece lo siguiente, primeramente, por “contribución” la propia ley hacendaria nos da su significado, en el artículo 2 del mismo ordenamiento.

> **Artículo 2.** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de hechos, las que se definen del siguiente modo:
>
> Impuestos, son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hechos prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo…

De lo anterior se colige que, por lo que hace a este elemento normativo de carácter eminentemente jurídico, atendido a su esencia, se da por acreditado el mismo.

Por último, en lo que hace al siguiente elemento normativo consistente en “fisco federal”, de ello se señala la siguiente explicación: el término “fisco” proviene de la palabra latina *fiscos*, que en su aceptación original significó “cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero”. Posteriormente, el valor se aplicó al tesoro del príncipe para distinguirlo del erario, que era el tesoro público. En la España medieval se llamó “fisco” o “cámara del rey” al tesoro o patrimonio de la casa real y el erario del tesoro público o del Estado; pero confundiéndose después ambos bajo el término “fisco”. Se entiende por fisco el erario del Estado, o sea, la Hacienda Pública, en otras palabras, recibe el nombre “fisco” el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública, por tanto, con derecho de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias existentes en su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a cargo de los sujetos obligados al pago.

El término “fisco” se usa en dos sentidos: para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto, y que tienen por objeto la realización de determinadas funciones; también se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales.

De lo anterior no hay duda de que dicho elemento típico en esencia es eminentemente cultural y de lo cual, sobre su constatación, nos remitimos a la esencia de tal ilícito, debiéndose, en consecuencia, acreditar dicho elemento como parte íntegra del delito, que como resultado actualice o compruebe esa conducta típica.

10. CAUSAS DE EXCLUSIÓN DEL DELITO

Importante tópico resulta que, en el delito a estudio, no se den las causas que excluyen al sujeto activo (contribuyente) que establece el artículo 15, fracción II del CPF, que a la letra reza:

> **Artículo 15.** El delito se excluye cuando:
>
> …
>
> **II.** Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito que se trate.

De lo anterior se concluye que las anteriores normas permisivas o causas de justificación acreditan que el sujeto activo puede llevar a cabo una conducta típica, pero ésta no puede ser antijurídica por el simple hecho de hallarse amparada bajo una causa de licitud de las anteriormente señaladas.

11. CUERPO DEL DELITO Y LA PRESUNTA O PROBABLE RESPONSABILIDAD

11.1. CONCEPTO DE CUERPO DEL DELITO

Si bien es cierto que el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad son conceptos diferentes en virtud de que el primero se refiere a cuestiones impersonales relativas a la verificación de un hecho tipificado por la ley como delito, independientemente de la autoría de la conducta, y la segunda radica en la atribución de la causación del resultado a una persona; también lo es que pueda suceder que un medio de convicción sirva para acreditar ambos extremos, ya que en este caso, por un lado, pueda revelar la existencia de un hecho determinado como delito y, por el otro, atribuir la comisión del suceso a un sujeto específico.

El cuerpo del delito es el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen la materialidad del hecho que la ley señale como delito, así como de los normativos, en el caso de que la ley los requiera.

11.2. PRESUNTA O PROBABLE RESPONSABILIDAD

Tomando en cuenta para el dictado de una orden de aprehensión, sólo es necesario cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 16 constitucional, debiendo estar precedido por una denuncia o querella, tratarse de hechos que la ley señale como delitos y estar sancionado con al menos pena privativa de libertad, además de que existan datos que acrediten tanto los elementos del ilícito de que se trate, así como la probable responsabilidad del indiciado en su comisión, entendiéndose por esto último que deben ser una serie de indicios que, entrelazados, produzcan convicción en el ánimo del juzgador para estimar, fundadamente, que el inculpado de mérito es probablemente responsable en la comisión del supuesto penal que se le atribuye, ello para que proceda –en su caso– librar la tan temida orden de aprehensión.

También se concluye que la probable responsabilidad del indiciado se tendrá por acreditada cuando, de los medios probatorios existentes, se deduzca su participación en el delito, la comisión dolosa o culposa del mismo y no exista en favor del indiciado una causa de licitud o alguna excluyente de responsabilidad, prevista en las disposiciones legales aplicables.

12. AUTO DE SUJECIÓN A PROCESO PENAL

Por su parte, toca la intervención del artículo 19 de la CPEUM, que establece:

> **Artículo 19.** Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de vinculación a proceso en el que se expresará: el delito que se impute al acusado, el lugar, tiempo y circunstancia de ejecución, así como los datos que establezcan que se ha cometido un hecho que la ley señale como delito y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participo en su comisión…

Cabe señalar que al auto de vinculación a proceso provoca la formal prisión; sin embargo, en el dictado o emisión de dicho auto, atendiendo al análisis de las constancias de autos, el juzgador puede dejar en libertad al indiciado de que se trate, si advierte que no se reúnen los requisitos de los preceptos legales antes citados.

12.1. LA PROBABLE RESPONSABILIDAD EN EL AUTO DE TÉRMINO

En virtud de que el auto de vinculación a proceso representa un acto de molestia para el gobernado, y relacionado lo antes expuesto, es claro que para la emisión de ese acto deben reunirse los requisitos que establecen los ordinales 16 y 19 constitucionales, esto es, que debe acreditarse que se le tomó la declaración al inculpado, así como la comprobación del cuerpo del delito y la probable o presunta responsabilidad del acusado y, desde luego, que no exista alguna causa eximente de responsabilidad o inclusive que extinga la acción penal.

La probable responsabilidad del acusado debe reunir los siguientes supuestos:

a) Tener por acreditado el primer **elemento típico** del delito de **defraudación fiscal** que previene y sanciona el artículo 108 del CFF, ello mediante la exposición y acreditación de que el contribuyente acusado (sujeto activo) obtuvo, mediante una conducta omisiva, un beneficio indebido, causando con ello un perjuicio al fisco federal, desde luego valiéndose de engaños o aprovechamiento de errores, para así buscar la finalidad que perseguía, que, como se ha comentado, era obtener un beneficio indebido y para lo cual omitió total o parcialmente, o en su caso varió, los datos e informes de los ingresos del periodo fiscal de que se trate y, desde luego, que ello quedó verificado en constancias de autos con los diversos medios de pruebas, sobre todo documentales.

b) Asimismo, se debe acreditar **el resultado material y el nexo de causalidad** respecto de la omisión llevada a cabo por el sujeto activo (contribuyente revisado) y establecer que se estaba ante la presencia de un delito de resultado material, que su omisión necesariamente le era atribuible, en virtud de su calidad de garante, al haber ocasionado un perjuicio al fisco federal, ello derivado de la ley, de un contrato o de su propio actuar precedente, situación que se sustenta con el artículo 7 del CPF, casi siempre acreditado con probanzas documentales atento a la naturaleza de los hechos.

c) También acreditar, dentro del plazo constitucional, el **objeto material u objeto de la acción**, igualmente valiéndose de los medios de pruebas, casi siempre documentales.

d) Igual debe acreditarse **la existencia del bien jurídico tutelado**, así como la del sujeto pasivo.

e) Sin olvidar los **elementos de forma, lugar y tiempo**.

f) Sustentar el auto de término constitucional, se debe acreditar la finalidad que perseguía el contribuyente acusado, desde luego, mediante la exposición y acreditación de que el contribuyente buscaba **obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal**, acreditación principal que se da con la última acta parcial de la visita domiciliaria y/o con los elementos de evidencia o probatorios que así lo demuestren.

g) Acreditar los **elementos normativos** del tipo penal de defraudación fiscal que previene el artículo 108 del CFF, elementos que deben ser apreciados correctamente en relación con su apreciación jurídica como su apreciación cultural.

h) Importante como los demás elementos, **la probable responsabilidad** del inculpado, ello bajo los lineamientos que se tuvieron para acreditar los elementos del cuerpo del delito y los cuales son los que hemos ya comentado, así como las respectivas pruebas que demuestren la procedencia de la acción penal.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

1 García Domínguez, Miguel Ángel. *Los delitos especiales federales*. Trillas, pp. 30-32

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Capítulo XX. DELITOS GRAVES

Capítulo XX

DELITOS GRAVES

1. EFICACIA DE LOS DELITOS ESPECIALES

Para que los delitos especiales sean considerados eficaces, se deben cumplir diversos requisitos, tales como que el sujeto activo realice una conducta prevista por la ley, tipificada y sancionada, describiéndose en forma precisa y exacta cuál es la conducta considerada punible, así como la sanción respectiva, todo ello contenido en una la ley especial, que en el tema que nos ocupa es el Código Fiscal de la Federación (CFF); que medie querella por la autoridad fiscal; que el Ministerio Público considere que existen elementos suficientes para presumir la comisión de un delito de carácter fiscal, y que el juzgador sancione con las penas aplicables al caso al comprobar que el agente se ubica en los supuestos previstos por la ley y merece ser sancionado con pena corporal.

2. DEFRAUDACIÓN FISCAL

Como ya se explicó anteriormente, el delito es una conducta de acción u omisión, esto es, de hacer o no hacer; al cometerlo se lesiona el bien jurídico protegido; dicha acción u omisión está perfectamente descrita y sancionada por las leyes penales.

Anotado lo anterior, podemos decir que el delito fiscal representa una conducta calificada como grave, de acción u omisión, esto es, de hacer lo que está prohibido por la ley penal-fiscal o dejar de hacer lo que se tiene obligación, refiriéndonos en este último caso al cumplimiento de las disposiciones fiscales y al pago de contribuciones tal y como lo disponen las leyes fiscales, pues al realizar una conducta contraria a lo dispuesto por la ley penal-fiscal se lesiona el bien jurídico protegido, que es el patrimonio del Estado; dicha acción u omisión está perfectamente descrita (tipo penal) y sancionada por las leyes penales.

Los delitos fiscales se encuentran regulados por el CFF, que representa ley especial, es decir, no se ubican en el Código Penal Federal (CPF) por tratarse de delitos especiales, ello por remisión expresa del artículo 6 del citado último Código.

Como podemos observar, el delito de defraudación fiscal regulado y sancionado por el CFF y el delito de fraude genérico que previene el CPF tienen la misma descripción del tipo penal, sólo que en el CFF –en su artículo 108– se describe con mayor precisión la conducta ilícita del delito de defraudación fiscal y se adiciona que comete este delito quien omita total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Esta última precisión es la que distingue lo referente al delito de defraudación fiscal o fraude al fisco.

De acuerdo con el artículo anterior y comparándolo con el delito de defraudación fiscal, vemos que tanto el fraude genérico como el delito de defraudación fiscal consisten en conseguir un lucro patrimonial por medio del engaño o error, o sea, que el sujeto activo (contribuyente) hace incurrir al sujeto pasivo (fisco federal) en una creencia falsa y lo mantiene en el falso concepto de la realidad sin que lo induzca.

Debemos distinguir entre el fraude civil y penal; el primero tiene sus orígenes en los vicios del consentimiento (error, mala fe, dolo, lesión y violencia); en tanto que en el segundo debemos tener presente que el engaño debe estar robustecido por maquinaciones y artificios; asimismo, debe existir una idoneidad en la conducta dolosa desplegada por el inculpado, de manera que sea posible la violación al bien jurídico tutelado.

Otros dos elementos son esenciales: la contradicción entre la conducta y el orden jurídico general (antijuridicidad) cuando, a través del dolo, reconoce en el sujeto activo una plena conciencia de exteriorizar su conducta (culpabilidad).

Pero para deslindar ambos campos jurídicos (civil y penal) se debe recurrir al juicio de tipicidad, que de acuerdo con el artículo 17 constitucional, último párrafo, se establece que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter civil, de ahí que se concluya que la civil sancione cualquier conducta y la penal limita su facultad sancionadora.

3. GENERALIDADES DE LOS DELITOS FISCALES

Los responsables de los delitos fiscales, de acuerdo con el grado de participación, se encuentran regulados por el artículo 95 del CFF, que dispone:

> **Artículo 95.** Son responsables de los delitos fiscales quienes:
>
> **I.** Concierten la realización del delito.
>
> **II.** Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
>
> **III.** Cometan conjuntamente el delito.
>
> **IV.** Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
>
> **V.** Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
>
> **VI.** Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
>
> **VII.** Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
>
> **VIII.** Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los Estatutos Sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
>
> **IX.** Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

3.1. ANÁLISIS

Podemos hacer algunos comentarios, por ejemplo, que la fracción I del artículo 95 del CFF se refiere a uno o varios individuos en la realización de un delito; la fracción II se refiere a que uno o varios individuos sean responsables de la ejecución de un delito tipificado en el CFF; la fracción III expone que serán responsables de la comisión de un delito de carácter fiscal cuando sean varias personas las que intervienen en su realización; la fracción IV señala como responsable del delito a la planeación indirecta, aun cuando no sea él directamente quien lo lleve a cabo (autor intelectual); la fracción V refiere como responsable de la comisión de un delito fiscal a quien induzca a otro para que lo realice (autor intelectual), y el segundo será autor material; la fracción VI describe que será responsable de la comisión de un delito fiscal quien o quienes auxilien a otro con posterioridad a su ejecución, cumpliendo una promesa anterior, tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica de un contrato o de los Estatutos Sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico; derivado de un contrato o convenio que implique el desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente deriva la comisión de un delito fiscal, etc., en donde el legislador pretende abarcar todos los supuestos de imputación directa a los sujetos involucrados o responsables de los delitos fiscales.

4. RELACIÓN JURÍDICO-FISCAL

En la relación jurídico-fiscal participan dos sujetos, siendo el primero el activo que, como ya se apuntó en diverso Capítulo, es el contribuyente que se sitúa en la exégesis normativa de los artículos 108 y 109 del CFF, pudiendo ser tanto físicas en forma directa, como personas morales por conducto de sus asociados o representantes legítimos y, por otra parte, el sujeto pasivo, que es en quien recae el daño patrimonial, en la comisión de un delito fiscal, esto es, el fisco federal.

5. LA PUNIBILIDAD

"Pena" proviene del latín *poena*; se entiende como el castigo impuesto por el Estado, a través de sus órganos judiciales, a quien ha cometido un delito previsto y sancionado por las leyes. Para Fernando Castellanos,[1] la punibilidad es:

> …el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de esa sanción.
>
> También se utiliza la palabra punibilidad, para significar la imposición concreta de la pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito.
>
> En otros términos, es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penada, es decir, de imponer una pena de privación de la libertad y en su caso de sanciones pecuniarias; se engendra entonces la conminación estatal para los infractores de ciertas normas jurídicas (ejercicio del *jus puniendi*); igualmente se entiende por punibilidad, la consecuencia de dicha conminación, es

> decir, la acción específica de imponer a los delincuentes, *a posteriori*, las penas conducentes. En este último sentido, la punibilidad se confunde con la punición misma, con la imposición concreta de las sanciones penales, con el cumplimiento efectivo de la llamada amenaza normativa.

Apoyados en lo anterior, podemos decir que la punibilidad no es otra cosa que la sanción prevista por la ley, y que se impone a aquella persona que ha realizado una conducta ilícita. La pena, por lo tanto, se entiende como el castigo impuesto por el Estado –a través de sus órganos judiciales– a quien ha cometido un delito previsto y sancionado por las leyes.

En la materia fiscal, las conductas tipificadas por los artículos 108 y 109 del CFF merecen una pena privativa de la libertad, misma que se establece en el propio artículo 108 en su parte relativa.

En los casos de delitos fiscales considerados graves no se tiene el derecho a la libertad provisional pero, insistiendo en que el abogado debe velar por la libertad de su cliente, es el momento preciso para reclamar la inconstitucionalidad de los preceptos que en situaciones especiales restringen esa libertad en franca violación a la garantía individual que, como Derecho Público Subjetivo más elemental, se ve coartada.

6. TENTATIVA DE DELITO

La tentativa de delito se da cuando, por causas ajenas a la voluntad del agente, no se consuma el ilícito, lo que trae como sanción que la pena será de las dos terceras partes de la pena que corresponde al delito de que se trate, tal y como lo establece el artículo 98 del CFF,[2] que expresa:

> **Artículo 98.** La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.
>
> La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.
>
> Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delitos.

7. EVASIÓN FISCAL

En el lenguaje común, la palabra “evasión” significa eludir, fugarse, escapar. Fiscalmente, eludir se entiende el hecho comisivo u omisivo que implique incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuando se tenga la obligación de cumplirlas, ya sea en forma total o parcial, con dolo o sin él; como ejemplo tenemos la omisión en el pago de una contribución cuando se tiene esta obligación, misma que se fundamenta en la fracción IV del artículo 31 constitucional,[3] que expresa:

> **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:
>
> …
>
> **IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como se aprecia, la evasión fiscal es la conducta ilícita producida por quienes tienen la obligación jurídica de contribuir al gasto público; puede presentarse mediante una conducta dolosa, deliberada o por descuido o desconocimiento; estos últimos casos no se consideran motivos suficientes para no cumplir con las disposiciones fiscales aplicables ni para eximirlos del pago; un ejemplo de la evasión fiscal es el pago de contribuciones menor al debido o, en algunos casos, no se paga cantidad alguna por este concepto, mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales.

En nuestra legislación no se encuentra descrita la figura de evasión fiscal como tal; los conceptos “defraudación” y “evasión” difieren de acuerdo con la opinión de diversos autores, y en el Derecho Positivo mexicano no constituyen términos equivalentes, ya que en materia fiscal, al utilizar la palabra evasión, se hace referencia a una conducta ilícita que procura “evitar” los efectos de observancia y cumplimiento de la ley; la entendemos como toda acción u omisión contraria a las disposiciones legales, cuyo resultado se traduce en disminuir total o parcialmente la carga fiscal; por ello, la evasión sólo puede producirse con la conducta ilícita de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar el tributo al fisco, pues la evasión es una conducta contraria a Derecho (antijurídica), que tiene como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, ya sea realizada con dolo o sea sólo omisiva, razón por la que, en opinión de diversos autores, es ilícita. En cambio, la defraudación lleva implícita la conformación de elementos como el engaño en que se apoya el agente para cometer el delito.

8. APROVECHAMIENTO DE ERRORES

En la defraudación fiscal destaca que el aprovechamiento de errores consiste en que la autoridad fiscal, que en este caso es la Hacienda Pública, puede encontrarse en una situación incorrecta por culpa de las acciones u omisiones de un contribuyente, mismo que no manifiesta el error a dicha Secretaría y se beneficia de ello.

9. ELUSIÓN FISCAL

Se entiende como una conducta dolosa, encaminada a evadir una contribución teniendo la obligación de cubrirla, aprovechándose de vacíos o lagunas jurídicas, o bien, la inapropiada interpretación de las leyes fiscales para la realización de acciones ilícitas que se propone realizar el contribuyente. También se presenta cuando el contribuyente se niega a someterse a las disposiciones fiscales y, por ende, a las obligaciones tributarias.

10. EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

Con relación al plazo de extinción de las facultades de la autoridad fiscal, el fundamento legal se encuentra en el artículo 67 del CFF que, en síntesis, consiste en lo siguiente: las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo. En estos casos, las facultades se extinguirán por ejercicios completos. No obstante, cuando se presenten declaraciones complementarias, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan.

10.1. CASOS EN QUE SE AMPLÍA EL PLAZO A 10 AÑOS

El plazo a que se refiere el citado artículo 67 del CFF será de 10 años, cuando el contribuyente no haya presentado la solicitud para inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso, el plazo de 10 años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

En los casos en que posteriormente el contribuyente, en forma espontánea, presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de 10 años. Para los efectos de este artículo, las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

10.2. OTROS CASOS EN QUE EL PLAZO ES DE CINCO AÑOS

También dispone el artículo 67 del Código que nos ocupa que, en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción III, X y XVII del CFF, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

10.3. CASOS EN QUE SE SUSPENDE EL PLAZO

El plazo señalado en este artículo (67) no está sujeto a interrupción; sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

Castellanos Tena, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*

2

Código Fiscal de la Federación. Compilación Fiscal Correlacionada y Actualizable. Thomson Reuters. 2017

3

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Glosario

Glosario

Como parte especial de este trabajo fueron seleccionados algunos términos que se consideran de uso común tanto en materia fiscal como administrativa, por lo que eventualmente pueden ser necesarios para poder definir o interpretar los conceptos que son mencionados o referidos en el Código Fiscal de la Federación (CFF) y otras leyes fiscales.

Desde luego se ha procurado que los interesados cuenten con elementos idóneos para abordar de una manera más sencilla las materias fiscal y administrativa. Por lo mismo, en la mayoría de los casos, indistintamente, se cita la definición propuesta por la *Real Academia Española de la Lengua*, seguida por una sencilla y breve definición o explicación de carácter jurídico.

Asimismo, y dado que el Derecho Fiscal se desempeña en una dinámica constante, tanto por razones legislativas como por la aplicación e interpretación que se realiza en la práctica cotidiana, y además teniendo en cuenta los avances tecnológicos que ya se han incorporado al CFF, no podía evitarse la aportación de las definiciones que incluyen conceptos novedosos, tales como ***:*** *Banca electrónica, Comprobante Fiscal Digital, Firma Electrónica Avanzada, Recibo bancario con sello digital,* entre otros, en beneficio del contenido de este texto elaborado con mucho interés, esperando sinceramente que su contenido sea de utilidad.

Sigue siendo recomendable que los estudiosos de estas materias tengan presente que deben acudir a los diccionarios de la lengua española, jurídicos, contables, financieros y demás que ilustren conceptos afines, los cuales les permitan encontrar de manera confiable la definición apropiada de los conceptos referidos en las leyes fiscales, sus Reglamentos y demás disposiciones de aplicación a esta especialidad, lo que sin duda enriquecerá la cultura y dominio de estos profesionales sobre temas fiscales y en materia administrativa.

El autor

A

Abrogar: Abolir, anular; supresión de la vigencia y obligatoriedad de una ley, un Código (*Real Academia Española*). Dejar sin efecto, por los conductos legales aplicables, una ley, Reglamento o Código; anulación total de la vigencia de una ley (*Diccionario Jurídico Mexicano*).

Accesorios: Que dependen de lo principal o se les unen por excepción (*Real Academia Española*). Ingresos que reciben las autoridades fiscales competentes para recaudar la contribución federal, por parte de los contribuyentes que no cumplieron con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma.

Accesorios de contribuciones: En términos de lo dispuesto por el artículo 2 del CFF, se consideran accesorios de las contribuciones los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% sobre el valor de los cheques recibidos por las autoridades fiscales, los cuales, habiéndolos presentado en tiempo para su cobro, no hayan sido pagados por causas imputables al propio contribuyente.

Acción: En sentido procesal, es el derecho a acudir ante un juez o Tribunal provocando la tutela de un derecho o de un interés. Facultad derivada de un derecho subjetivo para hacer valer en juicio el contenido de aquél (*Real Academia Española*).

Acción Penal (facultad de ejercer la): Esta facultad se encuentra establecida en el CFF y se traduce como la facultad de las autoridades fiscales para allegarse de elementos que les permitan comprobar la posible comisión de delitos fiscales, necesarios para formular la denuncia, querella o declaratoria de perjuicio económico, ante el Ministerio Público Federal, para que este último, a su vez, ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, ante el juez federal competente.

Acciones: Título valor que representa una de las partes iguales en que se divide el capital de una sociedad. Sirve como instrumento para acreditar la participación en el capital social de los accionistas.

Acciones al portador: Son aquellas acciones no nominativas, es decir, carecen del nombre del titular, accionista o poseedor.

Acciones amortizables: Son aquellas acciones que permiten su anulación y pago contra las utilidades repartibles obtenidas por la empresa; estas acciones pueden ser sustituidas por acciones de goce, cuando así lo establezca el

contrato social.

Accionista: Dueño de una o varias acciones en una sociedad, compañía comercial, industrial o de otra índole (*Real Academia Española*).

Acreditamiento de personalidad: Se le llama así al procedimiento seguido ante las autoridades fiscales y administrativas que no admiten la gestión de negocios, por lo que es necesario demostrar que la persona que actúa ante la autoridad respectiva demuestre que lo hace en ejercicio de su propio derecho, o bien, en el caso de que actúen por conducto de representantes o apoderados legales, se exhiban los mandatos o poderes notariales, que demuestren estar facultados para actuar formal y legalmente ante las autoridades fiscales o administrativas y, en su caso, para hacer valer los medios de defensa.

El artículo 19 del CFF establece al efecto lo siguiente:

> **Artículo 19.** En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.
>
> El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y éstas expedirán la constancia de inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaría podrá simplificar los requisitos para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general.

Al respecto, la solicitud de inscripción se hará mediante escrito libre debidamente firmado por quien otorga el poder acompañando el documento en el que conste la representación correspondiente, así como los demás documentos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria (SAT), lo que tuvo su precedente sólo para hacer valer recursos de revocación, y hoy se extiende para todos los trámites que el contribuyente requiera efectuar ante las autoridades fiscales, una vez obtenida la constancia de inscripción correspondiente, lo que evitará que en cada trámite se deban exhibir sendas copias certificadas o testimonios de los poderes notariales o de las cartas poder.

Cabe mencionar que los particulares o sus representantes pueden autorizar por escrito a las personas que a su nombre reciban notificaciones, de modo tal que la persona así autorizada podrá recibir notificaciones, ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con los propósitos para los cuales se les autorizó expresamente, que incluye la posibilidad de tener acceso y conocer el contenido de los expedientes que se tramiten ante las autoridades fiscales competentes.

Por su parte, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) establece en su artículo 5 lo siguiente:

> **Artículo 5.** Ante el Tribunal no procederá la gestión de negocios. Quien promueva a nombre de otra deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación, en su caso.
>
> La representación de los particulares se otorgará en escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario o ante los secretarios del Tribunal, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones. La representación de los menores de edad será ejercida por quien tenga la patria potestad. Tratándose de otros incapaces, de la sucesión y del ausente, la representación se acreditará con la resolución judicial respectiva. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la presentación en el Sistema de Justicia en Línea de demandas o promociones enviadas con la firma electrónica avanzada de una persona moral, la hizo el Administrador Único o el Presidente del Consejo de Administración de dicha persona, atendiendo a quien ocupe dicho cargo al momento de la presentación.
>
> La representación de las autoridades corresponderá a las unidades administrativas encargadas de su defensa jurídica, según lo disponga el Ejecutivo Federal en su Reglamento o decreto respectivo y en su caso, conforme lo disponga la Ley Federal de Entidades Paraestatales. Tratándose de autoridades de las Entidades Federativas coordinadas, conforme lo establezcan las disposiciones locales.
>
> Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a licenciado en derecho que a su nombre reciba notificaciones. La persona así autorizada podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines. Con independencia de lo anterior, las partes podrán autorizar a cualquier persona con capacidad legal para oír notificaciones e imponerse de los autos, quien no gozará de las demás facultades a que se refiere este párrafo.

Al respecto, el artículo 15, fracción II de la LFPCA menciona los documentos que deben acompañarse a la demanda, y en dicha fracción II señala lo siguiente:

> **Artículo 15.**
>
> **II.** El documento que acredite su personalidad **o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada,** o bien, **señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal**, cuando no gestione en nombre propio.
>
> (Énfasis añadido.)

Debe observarse que es muy similar la forma de acreditar la personalidad ante el Tribunal Federal de Justicia y Administrativa (TFJA) –antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA)–; pero en el caso de los autorizados en el juicio contencioso federal, es necesario que se trate de licenciados en Derecho, en razón lógica de que sea un especialista quien promueva o actúe a nombre del demandante o de la parte demandada, por tratarse de una instancia jurisdiccional, que requiere conocimiento jurídico y patente para ejercer la profesión de licenciado en Derecho.

Acreedor: Que tiene mérito (el derecho o la facultad) para obtener algo. Que tiene acción o derecho a pedir el cumplimiento de alguna obligación. Que tiene derecho a que se satisfaga una deuda o un deber en su favor (*Real Academia Española*). En materia fiscal, es el sujeto activo de la obligación jurídica tributaria, es decir, el titular del derecho para exigir una obligación o su cumplimiento, incluso de manera coactiva o coercitiva, es decir, forzosa, o bien, para requerir o ejercer la aplicación de sanciones, por el incumplimiento de las obligaciones jurídicas. Los contribuyentes pueden ser acreedores de saldos en su favor o de pagos indebidos, por los que las autoridades fiscales en forma excepcional serán parte deudora, sólo en relación con el crédito fiscal de que se trate, sin que por ello se modifique el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-fiscal que tiene la autoridad ni el carácter de sujeto pasivo que tiene el contribuyente.

Acreedores diversos: Es la cuenta colectiva del pasivo circulante de una empresa, en la que se presentan cantidades en favor de personas, a las que se les debe o adeudan pagos por conceptos diferentes, que pueden ser por la adquisición de bienes o mercancías o, en su caso, por la prestación de servicios, y cualquier obligación de pago en la que se reconozca o se tenga bien identificado al acreedor y el importe de la deuda.

Acreditamiento: El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en las leyes fiscales, la tasa que corresponda según sea el caso; el derecho de acreditar corresponde generalmente a la posibilidad de aplicar los créditos en favor del contribuyente contra los créditos fiscales a su cargo, únicamente en los casos que las leyes fiscales reconozcan este beneficio, cuya aplicación también se reconoce a los estímulos fiscales otorgados por las autoridades o disposiciones fiscales, contra las cantidades que estén obligados a pagar los contribuyentes, cumpliendo con los avisos y demás requisitos señalados en el artículo 25 del CFF.

Acreditamiento de IVA: Es restar el impuesto al valor agregado (IVA) que cobra el contribuyente por sus actividades al IVA que se paga por compras y gastos, en donde se advierte la aplicación de créditos en favor contra créditos a cargo, lo que ocurre también en materia del impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS), conforme a los casos y condiciones expresadas en el segundo párrafo del artículo 4 de su ley.

Acta: Constancia de actuación oficial. Relación escrita de lo sucedido, tratado o acordado en una junta. Certificación, testimonio, asiento o constancia oficial de un hecho (*Real Academia Española*). Es el documento con valor legal en que se hacen constar en forma circunstanciada (según los acontecimientos ocurridos durante la diligencia) los hechos, decisiones y acuerdos efectuados en una reunión o actuación oficial, que describe el desarrollo y las acciones o decisiones surgidas entre sus participantes.

Acta administrativa: Es el documento con valor legal en el que se describen en forma detallada o circunstanciada los sucesos ocurridos durante una diligencia realizada por las autoridades fiscales y/o administrativas y los particulares.

Acta de requerimiento de pago: Es el documento o constancia oficial con valor legal en el que se describen en forma circunstanciada los sucesos ocurridos en la diligencia administrativa que realiza el ejecutor para requerir el pago de un crédito fiscal exigible. Constancia del procedimiento de cobro de un crédito fiscal que no fue cubierto o garantizado en los términos y condiciones establecidos en la ley fiscal aplicable.

Acta de visita domiciliaria: Es el documento oficial en el que se hacen constar y describen en forma circunstanciada los sucesos, hechos u omisiones que encuentren los visitadores (servidores públicos designados por la autoridad ordenadora competente) en el transcurso de una visita en el domicilio fiscal del contribuyente, que se ejercita en función de un mandamiento u orden de autoridad competente que se emite para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales. Las actas que forman parte de una visita domiciliaria son definidas o denominadas como acta parcial de inicio, actas parciales subsecuentes, última acta parcial, acta final y, en su caso, las actas de resistencia.

De este modo, cada cuerpo normativo en donde se le faculte a una autoridad fiscal para realizar visitas domiciliarias, que constituye un acto de molestia consistente en la intromisión de una autoridad en el domicilio de un particular, que conforme al artículo 16 constitucional, debe estar emitida por autoridad ordenadora competente que emite el mandamiento escrito y que circunstancie los hechos ocurridos, de modo tal que en el artículo 44 del CFF se

establece el procedimiento a seguir al inicio de la visita domiciliaria:

> **Artículo 44.** En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:
>
> **I.** La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
>
> **II.** Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.
>
> Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.
>
> Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.
>
> En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.
>
> **III.** Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.
>
> Los testigos pueden ser substituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.
>
> **IV.** Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

De este modo, es imprescindible que los hechos ocurridos en la visita domiciliaria sean asentados en forma circunstanciada en las respectivas actas que se tengan que elaborar, para dejar constancia de las actuaciones realizadas.

Acta constitutiva: Es el documento público notarial en el que se registra la constitución de una sociedad, asociación o agrupación y en la que se describen las bases, fines e integrantes de la misma, el nombre autorizado de la sociedad de que se trate, su objeto social, capital, duración, domicilio y representantes legales y sus funciones, principalmente.

Actividad: Define los hechos o actos jurídicos que, en forma preponderante, realiza una persona física o moral; el artículo 16 del CFF define en sentido amplio las principales actividades susceptibles de tributación, clasificándolas en comercial, industrial, agrícola, pesca, silvícola y ganadera, sin perjuicio de que dichas actividades puedan ser clasificadas en forma detallada.

Actividades agrícolas: Son las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera venta de los productos obtenidos que no se hayan sometido a un proceso de transformación industrial.

Actividades comerciales: Son las actividades de compra, venta y alquiler de todo tipo de bienes, así como la prestación de servicios remunerados.

Actividades empresariales: En sentido amplio, se incluyen todo tipo de actividades que forman parte de las diversas áreas económicas y de producción, como las industriales, comerciales, agrícolas, silvícola, mineras y de servicios.

Actividades industriales: Son las actividades como la extracción, conservación o transformación de materias primas, elaboración y acabado de mercancías.

Actividad preponderante: Es la actividad a la que se dedica un contribuyente, que permite establecer su ubicación dentro del catálogo de actividades, y cuando su actividad se ubica en diversos supuestos del catálogo de actividades, se atiende aquélla por la cual un contribuyente obtiene la mayor captación de sus ingresos, durante un ejercicio o periodo fiscal.

Activo: Conjunto de bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo, y que se reflejan en su contabilidad (*Real Academia Española*). Está constituido por todos los bienes y valores propiedad de la persona y que se compone de recursos económicos, bienes materiales, créditos y derechos.

Activo fijo: Es el conjunto de bienes y derechos propiedad de una empresa, que tienen la finalidad de ser utilizados para la realización de sus actividades, y no así el de su comercialización, por lo que esta última sólo se efectúa cuando dichos bienes dejan de ser útiles para la empresa.

Activo circulante: Es el conjunto de bienes y derechos que se encuentran a favor de una empresa, los cuales están en constante operación, movimiento o rotación; en tal sentido, dichos bienes pueden libremente desplazarse o enajenarse, endosarse, transformarse, etcétera.

Activo financiero: Es el conjunto de bienes y derechos constituidos por inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México; las cuentas y documentos por cobrar, los intereses devengados a favor, no cobrados, así como las inversiones y los depósitos en instituciones del sistema financiero.

Acto administrativo: Acto jurídico emanado de una autoridad dependiente de la administración pública (*Real Academia Española*). Es la expresión unilateral de la voluntad de un órgano de la administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa por el que se crea, modifica o extingue una situación jurídica individualizada, con el fin de dar satisfacción a los intereses públicos.

Ahora bien, no se debe perder de vista lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, el cual establece que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

De lo anterior se desprenden los requisitos constitucionales que todo acto de autoridad debe de cumplir, que son los siguientes:

a) Constar por escrito.

b) Estar emitido por autoridad competente.

c) Estar debidamente fundado y motivado.

Asimismo, cabe aclarar que, en materia fiscal federal, todo acto administrativo que se deba notificar a los particulares debe reunir como mínimo los requisitos establecidos en el artículo 38 del CFF, el cual señala:

> **Artículo 38.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
>
> **I.** Constar por escrito en documento impreso o digital.
>
> Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
>
> **II.** Señalar la autoridad que lo emite.
>
> **III.** Señalar lugar y fecha de emisión.
>
> **IV.** Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
>
> **V.** Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.
>
> Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado “De los Medios Electrónicos” de este ordenamiento.
>
> En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.
>
> Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que

se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Acto jurídico: Es el acto voluntario y consciente que crea, modifica o extingue relaciones de derecho (*Real Academia Española*). Es la manifestación de la voluntad de una persona con la intención de crear, modificar, trasmitir o extinguir derechos y obligaciones.

Actualización: Acción y efecto de actualizar. Actualizar. Hacer actual una cosa, darle actualidad. Ponerla al día (*Real Academia Española*). Es llevar a valor actual el poder adquisitivo de una cantidad determinada en dinero, de una obligación no cumplida en tiempo determinado, que adopta el mismo carácter o naturaleza jurídica del concepto que se actualiza por el transcurso del tiempo y con motivo del incremento de precios de bienes de consumo en el país, que se determina en forma mensual, mediante los Índices Nacionales de Precios al Consumidor (INPC).

Acuse, acuse de recibo: Acción y efecto de acusar (avisar el recibo de una carta). Acusar. Avisar, noticiar el recibo de cartas, oficios, etc. (*Real Academia Española*). Es el documento oficial que sirve para comprobar o hacer constar legalmente, que un documento o trámite ha sido recibido por su destinatario.

Adquisición: Adquirir. Acción de adquirir. Hacer propio un derecho patrimonial o cosa que a nadie pertenece, o se trasmite a título gratuito (por donación) o lucrativo u oneroso (por compra), o por prescripción adquisitiva (por ausencia o inactividad jurídica del titular del bien inmueble) (*Real Academia Española*). Es el acto por medio del cual una persona obtiene legalmente el dominio, titularidad o propiedad de un bien o la prestación de un servicio, ya sea en forma gratuita u onerosa.

Adjudicación: Acción y efecto de adjudicar o adjudicarse, por orden de juez competente o por autoridad administrativa competente, en la que el acreedor de una obligación incumplida adquiere el dominio o propiedad legal del o los bienes del deudor, previamente asegurados. Apropiarse algo (*Real Academia Española*). Es el acto administrativo o judicial por medio del cual se otorga la propiedad de uno o varios bienes en favor del acreedor o de quien designe éste, en perjuicio del patrimonio del deudor, mediante una declaración de juez o autoridad administrativa competente que conste por escrito y cumpla los requisitos de legalidad (motivación y fundamentación), lo que puede derivar de una subasta, remate o partición hereditaria, con la entrega del bien a la persona adjudicada o favorecida con el bien entregado a su favor.

Aduana: Oficina pública establecida generalmente en las costas y fronteras para registrar en el tráfico internacional los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y cobrar los derechos y contribuciones respectivos (*Real Academia Española*). Es la oficina pública administrativa cuyo objeto es fiscalizar la entrada y salida de mercancías del país, y determinar los gastos, contribuciones o derechos que deban cubrirse por la salida o entrada de dichas mercancías.

Albacea: Es el encargado de administrar y repartir los bienes del sucesor. Persona encargada en condiciones similares a las de un administrador, señalado en forma individual o conjunta, por el testador o designados por el juez, con el propósito de hacer cumplir la última voluntad del finado, custodiando sus bienes y dándoles el destino que corresponde según la herencia (*Real Academia Española*). Es la persona que legalmente representa a otra que ha fallecido, ya sea porque lo nombró en vida, o bien, porque a falta de tal nombramiento es designado por los herederos para el cumplimiento de la disposición testamentaria, o en su defecto, por un juez competente.

Afirmativa ficta: *Confirmación no expresa a una petición; confirmación o autorización de lo solicitado por un particular a la autoridad competente, que es aceptada por disposición legal y por el silencio de la autoridad requerida.* Decisión confirmativa o favorable de carácter legislativo, por la cual se produce la aceptación o confirmación positiva en favor de las peticiones realizadas por escrito por parte de los ciudadanos, usuarios, empresas o entidades, que se sometan a la consideración de una autoridad pública dotada de facultades para resolver la petición, en el entendido de que, si no se contestan en sentido adverso y dentro del plazo que marca la ley de la materia, se entenderá que el silencio de la autoridad requerida indica que la decisión es favorable a los derechos o intereses legítimos de los peticionarios, en los términos referidos específicamente en su petición. La afirmativa ficta únicamente procede cuando así lo señala el texto de una disposición de manera exacta o inequívoca; en materia fiscal, sólo aplica por excepción, pues la regla general es que el silencio de la autoridad fiscal presume la negación de lo solicitado por el contribuyente, conocida como negativa ficta.

Agravio: Ofensa o perjuicio que se hace a alguien en sus bienes, derechos y/o intereses (*Real Academia Española*). El término agravio también se utiliza para señalar lo errores legales o *de facto* que haya tenido la autoridad fiscal o administrativa al emitir un acto administrativo; se constituye por el argumento o argumentos de derecho que la parte afectada expone en su favor para demostrar la ilegalidad de un acto de autoridad o, en su caso, la inconstitucionalidad

de un acto de autoridad administrativa o de una disposición jurídica.

Alegatos: Alegato. Argumento, discurso, etc., en favor o en contra de alguien o algo. Escrito en el cual se exponen las razones que sirven de fundamento al derecho en impugna en contra de las argumentaciones o pruebas del adversario (*Real Academia Española*). Son las manifestaciones de las partes que contienden en el juicio contencioso administrativo, previos a la sentencia y como última oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga, antes de cerrar la instrucción del litigio y pasar a que se dicte sentencia, tendientes a respaldar los conceptos de impugnación planteados, los hechos controvertidos o, en su caso, las pruebas aportadas en beneficio propio y en detrimento de la parte contraria.

Almoneda: Denominación que se da a la oferta o venta pública de bienes muebles o inmuebles asegurados por medidas cautelares o mecanismos de embargo, que pueden producir su venta en pago de deudos o de obligaciones de pago incumplidas, en cuyo defecto podrían ser objeto de adjudicaciones judiciales o administrativas. La almoneda es el valor que se puede dar a un bien en busca de postores que podrán participar en la convocatoria, licitación, puja u oferta de compra (*Real Academia Española*). Oferta de venta por vía de remate que puede darse en una o varias etapas caracterizadas por disminuir la oferta de venta, cuando pasa de la primera almoneda (oferta) a la segunda o tercera en su orden, sobre el mismo bien; lo que explica la etapa es si se trata de primera almoneda, segunda y así sucesivamente. A falta de postores, se puede declarar desierta la oferta de venta, por lo que el bien o bienes pueden ser destinados a favor del acreedor o a los fines que éste proponga, y en su defecto, se intente su oferta de venta, reiniciando los periodos de almoneda.

Amortización: Acción y efecto de amortizar. Redimir o extinguir el capital de un censo, préstamo u otra deuda. Recuperar o compensar los fondos invertidos en alguna empresa. Extinción gradual de una deuda durante un periodo o de condiciones señaladas en las disposiciones legales aplicables al caso de que se trate.

Amparo: El amparo es la petición que se solicita mediante escrito de demanda de garantías, que debe cumplir los requisitos señalados por la Ley de Amparo vigente, y debe presentarse oportunamente dentro de los plazos exigidos por la misma ante los jueces o Tribunales dependientes del Poder Judicial de la Federación (PJF), contra actos de autoridades administrativas o legislativas, federales o locales, que se consideran contrarios a las disposiciones y Derechos Humanos tutelados por la constitución; procede también en contra de los actos de autoridad que le causen perjuicio en su esfera jurídica; en contra de las sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin a un procedimiento seguido en forma de juicio, dictado por Tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, locales o federales, por lo que en tal sentido, el particular que se duele de un perjuicio podrá acudir, ya sea ante los juzgados de Distrito, o bien, a los Tribunales Colegiados de Circuito, a solicitar la protección de la justicia de la Unión en contra del acto que viola bienes jurídicos tutelados en la Constitución.

Amparo directo: Es el juicio que se tramita ante los Tribunales Colegiados de Circuito por medio del cual se reclaman las sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio; en materia fiscal y administrativa, los actos que se reclaman en este amparo serán las sentencias definitivas dictadas por el TFJA, o el Tribunal Contencioso Administrativo de la Ciudad de México o los Tribunales Administrativos de los estados, siempre que se hayan agotado todas las instancias previstas en las leyes, para satisfacer el principio de definitividad. Ahora bien, el artículo 170 y subsecuentes de la Ley de Amparo señalan cuándo y en qué casos será procedente el juicio de amparo directo, señalando al efecto que será competente para conocer y resolver la demanda de amparo el Tribunal Colegiado de Circuito y excepcionalmente, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por Tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del amparista o quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.

Asimismo, sólo será procedente el juicio de amparo directo cuando las sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los Principios Generales del Derecho a falta de ley aplicable.

Por último, es importante señalar que cuando dentro del juicio surjan cuestiones que no sean de imposible reparación, es decir, que acepten un medio ordinario de defensa para subsanarlos, sobre constitucionalidad de leyes, Tratados internacionales o Reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o solución que pongan fin al juicio.

Amparo indirecto: En materia fiscal y administrativa, y conforme a lo dispuesto por los artículos 107 y 108 de la Ley de Amparo, el amparo indirecto se tramita ante los jueces de Distrito cuando se considera que una ley fiscal es inconstitucional; contra actos surgidos en el juicio contencioso administrativo que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación; contra actos ejecutados dentro o fuera del juicio contencioso administrativo que afecten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate de juicio de tercería.

Anotación marginal: Es una anotación que complementa o corrige un documento, que se asienta con posterioridad a que éste ha sido suscrito y se realiza al margen del mismo o, en su caso, en los libros o registros de gobierno.

Año fiscal: Se trata del periodo de vigencia de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Administración Pública, en el que se devengan las contribuciones. Cabe señalar que, en nuestro país, éste coincide con el año natural.

Apelación: Es el recurso procesal que se entabla con el propósito de que una resolución o sentencia sea revocada, total o parcialmente, por Tribunal o autoridad superior respecto de quien la dictó (*Real Academia Española*). Recurso jurisdiccional ordinario, reservado a aquella persona que, tras haber acudido ante el órgano jurisdiccional a deducir un derecho, afirma haber sufrido algún agravio o perjuicio en sus pretensiones, por la sentencia o resolución de un Tribunal inferior, con el fin de que el Tribunal superior modifique con arreglo a derecho la resolución del juzgador inferior.

La apelación es un recurso ordinario y vertical a través del cual una de las partes o ambas solicitan al Tribunal de segundo grado o instancia un nuevo examen sobre el contenido de una resolución dictada por un juez o Tribunal de primera instancia, con el objeto de que aquél la modifique o revoque, aun cuando el Tribunal de apelación puede resolver en el sentido de confirmar la sentencia o resolución de que se trate.

Aportaciones de Seguridad Social: En términos de lo dispuesto por el artículo 2, fracción II del CFF, las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a cargo de las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Ahora bien, debemos entender por seguridad social a aquellas aportaciones que se otorgan con la finalidad de garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado, en términos de lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley del Seguro Social (LSS).

Apostillado: Acto mediante el cual una autoridad competente hace constar que la firma del servidor público o la impresión del sello o escudo oficial de una oficina gubernamental en un documento son auténticos, legítimos o fieles, producen fe pública al documento al que se incorpora el apostillado.

Arancel: Tarifa oficial que determina los derechos que se han de pagar en varios ramos, como el de costas judiciales, aduanas, ferrocarriles, etc. Tasa, valoración, norma, ley (*Real Academia Española*). Son las cuotas establecidas en las tarifas de los impuestos generales de importación y exportación de mercancías que se desplazan en el comercio exterior.

Arrendamiento: Acción de arrendar. Arrendar. Ceder o adquirir por precio determinado previamente, el uso y/o goce o aprovechamiento temporal de cosas, obras o servicios (*Real Academia Española*). Es la actividad por la cual una persona permite el uso o goce temporal de un bien a otra, a cambio de una determinada cantidad. En este sentido, encontramos que el artículo 2398 del Código Civil Federal (CCF) señala:

> **Artículo 2398.** Hay arrendamiento cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.

Los elementos del arrendamiento consisten en la voluntad de dos o más sujetos para obligarse, recíprocamente, el uso o goce temporal de un bien cuya contraprestación consiste en el pago de un precio cierto determinado por la voluntad de las partes y en función de las reglas comerciales de oferta y demanda.

Arrendamiento financiero: El CFF, en su artículo 15, señala que el arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, y a adoptar, al vencimiento del contrato, alguna de las opciones terminales que establece la ley de la materia.

Tal definición es inexacta porque aparenta que cualquier persona puede celebrar contratos de arrendamiento financiero, lo cual no es así, puesto que sólo pueden ser arrendadoras financieras las personas morales que cuenten con la autorización oficial para actuar como organizaciones auxiliares del crédito, particularmente porque la esencia de este arrendamiento corresponde al financiamiento requerido por el arrendatario, lo que se arrienda es entonces el financiamiento.

El artículo 25 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (LGOAAC) define al arrendamiento financiero como el contrato en virtud del cual la arrendadora financiera se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, a una persona física o moral, obligándose ésta a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, y adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales a que se refiere el artículo 27 de la ley en cita, las cuales son:

a) La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición.

b) A prorrogar el plazo para continuar con el uso o goce temporal; o bien.

c) A participar con la arrendadora financiera en el precio de la venta de los bienes a un tercero.

Al establecer el plazo forzoso a que hace mención el párrafo anterior, deberán tenerse en cuenta las condiciones de liquidez de la arrendadora financiera, en función de los plazos de los financiamientos que, en su caso, haya contratado

para adquirir los bienes.

Los contratos de arrendamiento financiero deberán otorgarse por escrito y ratificarse ante la fe de notario público, corredor público titulado, o cualquier otro fedatario público y podrán inscribirse en el Registro Público de Comercio, a solicitud de los contratantes, sin perjuicio de hacerlo en otros registros que las leyes determinen.

Asociación: Conjunto de asociados que persiguen un mismo fin y, en su caso, persona jurídica constituida o formada por ellos (*Real Academia Española*). Es el contrato en el que varios individuos acuerdan en reunirse de manera permanente para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley, es por ello que el artículo 2670 del CCF señala:

> **Artículo 2670.** Cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituyen una asociación.

En cambio, la Asociación en Participación se formaliza mediante un contrato mercantil en el que no se crea formalmente una persona jurídica o moral, en este caso, el asociante comparte con sus asociados un proyecto con fines específicos y de lucro provocando el establecimiento de cláusulas contractuales que, una vez alcanzados sus propósitos, producirán la rescisión del contrato; no obstante, para fines fiscales, el legislador federal lo equipara a la constitución de una persona moral y la somete al mismo régimen fiscal, con cargo al asociante, aun cuando se trate de un contrato mercantil, y no se cumplan los requisitos de creación de una persona moral, relativos al capital social, nombre autorizado de la persona moral, vigencia, domicilio, etcétera.

Asistencia y asesoramiento (facultad de): Esta facultad la tiene la autoridad fiscal para mejorar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, y consiste en explicar las disposiciones fiscales en forma sencilla y clara, por los medios necesarios, así como establecer oficinas en el territorio nacional, con el fin de orientar a los contribuyentes y auxiliarles en el cumplimiento de sus obligaciones, verbigracia, el artículo 33, fracción I del CFF; forma parte del principio de comodidad en los tributos para facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

Auditor: Es el servidor público facultado por la autoridad fiscal para revisar y emitir una opinión fiscal sobre los estados financieros de un contribuyente. También se denomina así al contador público que tiene conocimiento y experiencia en la práctica de auditorías; pero para fines fiscales, se requiere que satisfagan los requisitos establecidos por el artículo 52, fracción I, inciso a) del CFF.

Auditoría: Revisión de la contabilidad de una empresa, de una sociedad, etc., realizada por un auditor (*Real Academia Española*). Revisión y examen objetivo y sistemático que realiza una persona especialista en la materia, de las operaciones financieras y administrativas de un contribuyente.

Autenticación (autentificación): Autorizar o legalizar algo (*Real Academia Española*).

Con las nuevas tecnologías establecidas para el cumplimiento de obligaciones fiscales y trámites electrónicos, para efecto de las autoridades fiscales como el SAT, se entiende como el procedimiento o proceso mediante el cual se acredita la identidad del usuario para usar un sistema que opera bajo un esquema de seguridad.

Autocorrección: Es la corrección no espontánea o voluntaria que el contribuyente realiza para regularizar su situación fiscal, derivado de un error u omisión de sus obligaciones fiscales, determinada por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, en que se determina al contribuyente cuál es la omisión u omisiones en que incurrió; asimismo, cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.

Autodeterminación: Procedimiento que por mandato legal realiza el propio contribuyente para determinar los impuestos o contribuciones a su cargo y para efectuar el entero respectivo. Cabe señalar que el legislador adopta la buena fe y/o la disposición del propio sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, quien debe cumplir voluntaria y puntualmente sus obligaciones fiscales, es decir, en tiempo y forma, lo cual indica que se ha preferido que sea el contribuyente quien determine el importe a pagar de las contribuciones que resulten a su cargo con motivo de sus actividades, lo que incluye, en el caso de que no sea oportuna la presentación de sus obligaciones, que pueda actuar voluntaria y espontáneamente, siempre que las autoridades fiscales no se anticipen con el inicio de sus facultades de comprobación.

Autoridad fiscal: Es la representación del poder público facultado para recaudar impuestos, llevar un control de los contribuyentes, ejercer facultades de comprobación, liquidación y ejecución, y en su caso imponer las sanciones previstas por el CFF o leyes fiscales respectivas, interpretar las disposiciones de ley, emitir criterios y su normatividad interna, entre otras funciones.

Aval: La persona que asume la obligación de responder por otra persona que adquiere una o varias obligaciones de pago, para lo cual el aval acepta con su firma (que se pone al pie de un título de crédito o de un contrato), para responder de su pago en caso de que no sea efectuado por la persona principalmente obligada a él (*Real Academia Española*). El aval es equiparable a una garantía solidaria personal que cubre total o parcialmente la deuda de una persona, en favor de un tercero que es acreedor del pago o cumplimiento de la obligación contraída; por tanto, el aval se obliga solidaria y jurídicamente en caso de que el deudor principal no realice el pago, en cuyo caso, podrá repetir la acción de cobro contra el deudor principal.

Avalúo: Valuación. Valorar; precisar el valor comercial y actual que se le asigna a un bien para fines específicos, el cual puede ser rendido únicamente por una persona experta en la materia, con los conocimientos técnicos y profesionales para la determinación del precio o valor que tengan los bienes en la fecha en que se emite el avalúo de que se trate.

Ahora bien, dentro de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales encontramos la de verificar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales; y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para practicar u ordenar avalúos en términos de lo dispuesto por el artículo 42, fracción VI del CFF.

Por su parte, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el artículo 175 del CFF señala que la base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas establecidas en el artículo 4 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado.

Axiomático: Incontrovertible, evidente, lo que parece justo (*Real Academia Española*). Se refiere o proviene del axioma entendido como aquella proposición originaria, tan evidente en sí misma que no necesita ningún tipo de comprobación, sobre la cual se funda una ciencia, o un criterio de dominio común o generalmente aceptado por los conocedores o especialistas.

B

Balance general: Es el estado de situación financiera por medio del cual se muestran los activos (bienes y derechos), los pasivos (deudas y obligaciones) y el capital contable (patrimonio real) de una empresa, presentados en una fecha determinada.

Banca electrónica: Son los servicios realizados electrónicamente, por servicios de Internet que prestan las instituciones bancarias a las personas físicas y morales que son sus cuentahabientes, por medio de los cuales pueden realizar movimientos bancarios, particularmente la transferencia de fondos, para recibir o efectuar pagos, consulta de saldos, en los que se incluyen los pagos de impuestos o contribuciones.

Base gravable: Base imponible, cantidad expresiva de una capacidad económica determinada sobre la que se calcula el pago de los tributos (*Real Academia Española*). Cuantía sobre la que se aplica la tasa o tarifa, o en su caso, ambas, para la determinación final y específica del pago de las contribuciones, es decir, es la cantidad o importe que adoptará la base sobre la que se aplicarán las cargas fiscales, una vez que se hayan realizado las deducciones o disminuciones permitidas por las normas jurídico-fiscales.

Base fija: Es el lugar específico en donde las personas realizan sus servicios personales. Ahora bien, en términos por lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país, de residentes en el extranjero a través de la que se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros.

Bien: Patrimonio, hacienda, caudal, cosas materiales o inmateriales objeto de derecho (*Real Academia Española*). Es todo aquello que puede ser objeto de apropiación y apreciación pecuniaria, empleado para satisfacer alguna necesidad o representar un derecho de tipo patrimonial, que en todo caso puede tener un valor determinable en dinero.

Bien inmueble: Bien que no se mueve o no admite desplazamiento o traslado de lugar; es la denominación con la que se puede hacer referencia a la masa de tierras, edificios, caminos, construcciones y minas, junto con los adornos o artefactos incorporados de manera inseparable, así como los derechos a los cuales atribuye la ley esta consideración (*Real Academia Española*). Son los bienes que no permiten su cambio de lugar o ubicación, principalmente referidos a terrenos o fracciones de tierra y, en su caso, de las construcciones adheridas al suelo, como los accesorios o aditamentos adheridos en forma tal que no admiten su desincorporación porque serían accesorios que pierden su utilidad; en otras palabras, un bien inmueble es determinable según la masa que lo conforma de suelo, tierra, construcciones y aditamentos especiales, que son inseparables e inamovibles del lugar en que se encuentran.

El artículo 750 del CCF establece la clasificación de los bienes inmuebles, de los cuales destacamos los siguientes ***:***

Son bienes inmuebles:

> **I.** El suelo y las construcciones adheridas a él;
>
> **II.** Las plantas y árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra, y los frutos pendientes de los mismos árboles y plantas mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes regulares;
>
> **III.** Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido;
>
> **IV.** Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de ornamentación, colocados en edificios o heredados por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo

permanente al fundo;

V. Los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente;

VI. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca directa y exclusivamente, a la industria o explotación de la misma;

VII. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse, y las semillas necesarias para el cultivo de la finca;

VIII. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios por el dueño de éstos, salvo convenio en contrario;

IX. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquiera especie que sirvan para conducir los líquidos o gases a una finca o para extraerlos de ella;

X. Los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; así como las bestias de trabajo indispensables en el cultivo de la finca, mientras están destinadas a ese objeto;

XI. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa;

XII. Los derechos reales sobre inmuebles;

XIII. Las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

Bien mueble: Los que, por oposición a los inmuebles, se caracterizan por su movilidad y posibilidad de traslación o desplazamiento, y ciertos derechos a los que las leyes otorgan esta condición (*Real Academia Española*). Los que por su naturaleza pueden trasladarse de un lugar a otro o se mueven por sí mismos.

El CCF señala en sus artículos 752 al 754 que los bienes pueden ser muebles por su naturaleza o por disposición de la ley, de modo que: son muebles por su naturaleza, los cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya se muevan por sí mismos, ya por efecto de una fuerza exterior; por su parte, son bienes muebles por determinación de la ley, las obligaciones y los derechos o acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de una acción o título personal.

C

Caducidad: Extinción de una facultad o de una acción por el simple transcurso del tiempo, generalmente referido a un plazo señalado por la ley como carga para el ejercicio de aquéllas (*Real Academia Española*).

La palabra “caducidad” deriva del término latino *cado* que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. La caducidad es la cesación de efectos por no hacer valer un derecho durante el tiempo que señala la ley; es, pues, un medio de extinción de derechos o de facultades de las autoridades por efecto de su no ejercicio, durante el tiempo que la ley establece para hacerlo valer o ejercerlo.

El artículo 67 del CFF adopta la figura de la caducidad, que es entendida como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales. El plazo general para que se configure la caducidad es de cinco años; sin embargo, es importante indicar que dicho plazo se incrementa a 10 años en caso de que el contribuyente no haya solicitado su Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o cuando no haya presentado sus declaraciones, y también se modifica con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, lo que provoca que el plazo de caducidad sea mayor a cinco años.

Caducidad procesal: Figura jurídica relativa a un proceso que se sobresee por inactividad de las partes y que libera al Tribunal de la causa a dictar la sentencia de fondo sujeta a su competencia.

Cambio de domicilio fiscal: Se da cuando el contribuyente o retenedor establece su domicilio en lugar distinto de aquel que se tuvo manifestado ante el RFC, o bien, cuando por determinación expresa de las disposiciones fiscales aplicables se deba considerar un nuevo domicilio en términos del artículo 10 del CFF.

Cancelación del crédito fiscal: Es la baja administrativa de los créditos fiscales, derivada del cumplimiento de pago del crédito, o en su defecto, cuando derive de la incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. De este modo, el artículo 146-A del CFF define lo siguiente:

Artículo 146-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

(Derogado quinto párrafo, DOF 9 de diciembre de 2013)

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.

Capacidad contributiva: Posibilidad real del pago de contribuciones a cargo de los contribuyentes, entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos de una forma proporcional y equitativa con relación al monto de sus ingresos y a su capacidad adquisitiva y económica. La capacidad contributiva también responde a la progresividad de la captación de ingresos de las personas, observando la fuente o hipótesis de causación en relación con el monto de las cargas fiscales, que siguen esa progresividad, con la única limitante de que no se produzca un efecto confiscatorio o ruinoso en detrimento del contribuyente.

Causación: Es la realización de las hipótesis contenidas en las leyes fiscales, de las cuales se deriva la relación jurídico-tributaria, obligando al sujeto pasivo (contribuyente) a contribuir al gasto público. De lo anterior, tenemos que el artículo 6 del CFF señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, a la vez que se pueda determinar la fecha de pago de una contribución causada por actos o hechos jurídicos realizados por los contribuyentes.

Cédula de Identificación Fiscal: Es el documento oficial que expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en favor de las personas físicas y morales que los acredita como contribuyentes, en el que consta el nombre, domicilio y clave con la cual quedaron inscritos en el RFC. Esta cédula les permite identificarse ante las autoridades hacendarias y evita confundir a las personas por razones homónimas, además de ser indispensable para la tramitación de documentos oficiales, como la expedición de facturas y recibos fiscales a su favor, declaraciones y comprobantes expedidos por las autoridades fiscales, entre otros.

Citatorio: Documento con el que se informa al contribuyente el lugar, día y hora en que será visitado por un funcionario autorizado por las autoridades fiscales para realizar una diligencia de carácter administrativo, o la notificación de un acto de autoridad judicial o administrativa.

No se debe perder de vista que existe una gran diferencia entre el citatorio establecido en el artículo 134, fracción I del CFF, el cual se refiere a la notificación de citatorios, que deben considerarse como una citación que hacen las autoridades fiscales a los contribuyentes para que estos últimos se apersonen ante el domicilio oficial de la propia autoridad, en un día y hora determinados, a efecto de presentar documentación, o bien, hacer una simple aclaración de una situación fiscal específica; este citatorio es efectivamente una citación que no tiene ninguna relación con los citatorios que deben emitirse para la práctica de la notificación personal a la que se refiere el artículo 137 del propio Código Fiscal precitado.

En efecto, es muy distinto al que se señala en el artículo 137 del ordenamiento legal en cita, en el cual se establece el citatorio como un requisito dentro del procedimiento de notificación de los actos administrativos, específicamente cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales, todo lo anterior, a efecto de que una notificación de carácter personal pueda ser considerada legal.

Cognoscitivo: Que es capaz de conocer. Potencia cognoscitiva (*Real Academia Española*). Se refiere a la potestad para averiguar, por el ejercicio de las facultades intelectuales, la naturaleza, cualidades y relaciones de las cosas.

Código Fiscal de la Federación: Compilación de hipótesis fiscales que tienen aplicación supletoria a las disposiciones contenidas en las leyes fiscales federales, que establecen los derechos y obligaciones de los contribuyentes y las facultades de las autoridades fiscales, dentro de la relación jurídico-fiscal.

Compensación: Aplicación de saldos a favor contra saldos a cargo, entre dos o más personas, que reconocen su doble carácter de acreedor y deudor, cuyos saldos recíprocos son tomados como pagos virtuales hasta ajustar o anular una de las dos deudas. En caso de un remanente de saldo favorable, el acreedor resultante tiene derecho al pago del importe final a su favor. Modo virtual de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras, entre las que existen saldos deudores y acreedores, recíprocamente. Consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente en deudas y créditos de las mismas partes (*Real Academia Española*). La compensación es una forma de extinción de obligaciones, en donde se

liquidan dos deudas hasta por el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de deudor y acreedor recíprocos, en términos de lo dispuesto por el artículo 2185 del CCF, teniendo el efecto de extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor, y en caso de remanente, el acreedor final podrá exigir el pago de la diferencia resultante a su favor.

En atención a lo anterior, llevando esta figura a la materia fiscal, tenemos que la compensación como forma de extinción de la obligación fiscal tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos de saldos determinables en dinero, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al fisco, pero este último, a su vez, está obligado a devolver al contribuyente cantidades pagadas indebidamente, siguiendo los lineamientos establecidos en el artículo 23 del CFF, así como 9 y 13 de su Reglamento.

Competencia: Pericia, aptitud, idoneidad para hacer algo o intervenir en un asunto determinado. Atribución legítima de un juez u otra autoridad dotados de facultades expresas, por materia y por territorio, para el conocimiento o resolución de un asunto (*Real Academia Española*). Es la facultad o aptitud que otorga la ley de la materia, de manera expresa, inequívoca y/o específica, a la autoridad judicial o administrativa, para realizar determinados actos.

En la práctica suele ser confundida o usada como sinónimo de jurisdicción; sin embargo, deben diferenciarse puesto que, mientras la jurisdicción es la potestad de que se hallan investidos los jueces para administrar justicia, la competencia es la facultad que tienen para conocer de ciertos negocios, y esa facultad debe serles atribuida por la ley o puede derivarse de la voluntad de las partes.

De este modo, de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo I del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), la competencia se clasifica en:

- Competencia por materia.
- Competencia territorial.
- Competencia de los Tribunales Federales.
- Competencia de los Tribunales Estatales.
- Competencia de las autoridades, sea federal o local.
- Competencia por derivación coordinada, cuando las autoridades federales subdelegan sus facultades o celebran convenios con las autoridades locales, para lograr fines comunes o de interés público.

Comprobación (facultad de): Facultad que tienen las autoridades fiscales para expedir órdenes de revisión, a efecto de verificar o comprobar que los contribuyentes han cumplido con las obligaciones fiscales a su cargo, para lo cual pueden requerir la documentación necesaria que deben conservar los contribuyentes, con motivo de sus actividades y en relación con las obligaciones fiscales a su cargo.

El artículo 42 del CFF señala los casos y condiciones en que se pueden ejercer las facultades de comprobación, en las siguientes modalidades:

> **Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:
>
> **I.** Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
>
> **II.** Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.
>
> **III.** Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
>
> (Reformada, DOF 9 de diciembre de 2013)
>
> **IV.** Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;

d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. (Derogada, DOF 17 de junio de 2016)

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en

términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

Comprobantes fiscales: Documento con validez oficial, cuando reúne los requisitos fiscales exigidos por las normas jurídicas fiscales, que acreditan una operación mercantil o el pago de un servicio. Asimismo, estos comprobantes sirven para acreditar las actividades que realicen los contribuyentes en la prestación de un servicio o la venta de un producto. Ahora bien, en términos de lo dispuesto en el artículo 29-A del CFF, se exige que los comprobantes para efectos fiscales deban reunir los siguientes requisitos:

Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se específica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de

automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de

Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

Es importante señalar que los comprobantes fiscales a que se hace referencia en el artículo 29-A del CFF pueden ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados tales comprobantes, éstos deberán ser cancelados y obtenerse los actuales para que puedan ser reconocidos oficialmente para todos sus efectos legales.

Comprobante fiscal digital: Es un documento digital con validez oficial, en el que se hace constar una o varias operaciones fiscales que contiene los signos o datos de identificación de su emisor, sea del contribuyente o por parte de la autoridad fiscal competente, que debe cumplirse cuando las disposiciones fiscales aplicables establezcan este medio para dar cumplimiento a las obligaciones de los contribuyentes y a los requerimientos o acuses de recibo de las autoridades fiscales competentes.

Concesión: Permiso o autorización oficial que otorga el gobierno a una persona física o moral para el uso, aprovechamiento o explotación de los bienes de dominio público de la nación, que se condiciona a un periodo determinado, cuya contraprestación obliga al pago de una contribución llamada derecho o, en su caso, a cubrir el importe en concepto de aprovechamientos, y en este último caso, la extemporaneidad del pago o la inexactitud del importe de los aprovechamientos daría lugar al pago de accesorios, conservando la naturaleza jurídica del concepto principal.

Condonación (facultad de): Condonar. Perdonar o reducir total o parcialmente una sanción o una deuda *(Real Academia Española*). Es una forma de extinción total o parcial de la obligación fiscal, la cual consiste en la facultad discrecional que la autoridad fiscal o administrativa tiene para perdonar total o parcialmente el monto de un adeudo en favor del deudor. La condonación es conocida también como remisión de deuda, que se entiende como la acción de perdonar al deudor de un crédito el monto total o parcial del crédito por el solo hecho de suspender las acciones de cobro o desistirse de ellas, o bien, cuando se conceda el perdón de manera expresa.

En materia fiscal, es la facultad discrecional que tienen las autoridades fiscales federales para perdonar o reducir el adeudo específicamente de las multas determinadas por la comisión de infracciones, y excepcionalmente de otros accesorios legales, como en el caso de los recargos; pero la condonación de deudas se podrá conceder a petición de parte y una vez que la autoridad competente haya apreciado las circunstancias del caso, así como las razones por las que se cometió la infracción y se impuso la sanción pecuniaria.

Puede otorgarse la condonación de adeudos fiscales, particularmente de accesorios legales, mediante la creación de decretos o acuerdos que tienen como fin específico el rescatar parte de los créditos fiscales, condonando otra parte de los mismos; también puede darse el caso de condonar el pago de contribuciones fiscales federales cuando se presente algún supuesto referido por la fracción I del artículo 39 del CFF, que corresponde a una facultad exclusiva del titular del Poder Ejecutivo Federal, en los siguientes casos:

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Por otra parte, la segunda forma en que el CFF plantea el beneficio de la condonación, se da en atención a las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, como una facultad de la SHCP, y se encuentra regulado por el artículo 74 del CFF, el cual establece:

Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y

las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Por otra parte, el importe de las sanciones puede reducirse porcentualmente, por disposición o ministerio de ley, cuando se presenten causas atenuantes, como pronto pago, o que el historial del contribuyente sea considerado como bueno, de conformidad con los casos referidos por el CFF, en el apartado de sanciones.

Finalmente, cabe hacer mención que, en términos de lo dispuesto por el artículo 21, penúltimo párrafo del CFF, las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente, sin el pago de cantidades a título de intereses.

Conexidad (conexo): Dicho de una cosa que está enlazada o relacionada con otra (*Real Academia Española*). La conexidad implica que un acto de autoridad encuentra vínculo inmediato con otro acto secundario, cuando los dos son definitivos y admiten medios de defensa; obedece a la necesidad de impedir que para un solo asunto litigioso haya más de un solo proceso y su finalidad es la de evitar que existan sentencias contradictorias sobre la misma controversia.

Cuando un acto es antecedente de otro y el segundo depende de aquél, el interesado o afectado por ellos debe hacer valer los medios de defensa fiscal, en la misma instancia que se enderezó contra el primero, so pena de que puedan ser desechados si se hacen valer en instancias diferentes; por tanto, si el contribuyente optó por el recurso de revocación, deberá intentar la misma vía para impugnar los actos conexos, y si hubiera optado por el juicio contencioso ante el TFJA, contra el primer acto, deberá acudir al mismo juicio o instancia contra los que dependan del primero, por razones de conexidad.

El artículo 125 del CFF señala en su párrafo segundo que si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el TFJA, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del mismo Tribunal que conozca del juicio respectivo; lo que quiere decir que si contra el principal ya se acudió al juicio fiscal y en este intervalo se da a conocer un acto conexo, debe situarse en la misma instancia de alzada en que se encuentre el primero, incluso ante la misma Sala que conozca o instruya la demanda respectiva.

En cambio, si el contribuyente obtiene resolución favorable en el recurso de revocación, cuyo sentido sea para efectos de reposición del acto, y no lo impugna, la reposición del acto de origen puede ser objeto de impugnación por una sola vez más, mediante el recurso de revocación, conforme al primer párrafo del propio artículo 125 del CFF.

Constancia de notificación: Oficio o documento legal que hace constar jurídicamente que un acto de autoridad administrativa o judicial fue entregado a su destinatario, cumpliendo los requisitos legales, en cuyo texto se relaciona en forma circunstanciada la fecha, el lugar, la persona con quien se entiende la diligencia de notificación y en general todos los elementos idóneos que acreditan que se llevó a cabo la notificación del acto de que se trate. De lo anterior se desprende que la notificación de los actos administrativos tiene una importancia trascendente, pues conlleva derechos y obligaciones a cargo del notificado, y la irregularidad de la notificación no debe producir estado de no defensa al destinatario del acto, si éste no es de su conocimiento. Por lo mismo, la notificación personal reviste especial carácter en cuanto obedece a los Derechos Humanos de seguridad jurídica y de legalidad de los particulares, lo que obliga a los notificadores a actuar con estricto apego a las disposiciones legales aplicables, so pena, en caso adverso, de que se produzca la nulidad de notificaciones, que puede suprimir los actos que sucedan o deriven de una notificación irregular o ilegal.

Consulta: Solicitud expresa de opinión , parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da, acerca de algo (*Real Academia Española*). Consultar en materia fiscal es someter una situación real y concreta, es decir, actual y vigente, a la opinión y/o interpretación de una norma fiscal para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que será oficial cuando se realice la petición a la autoridad fiscal competente, y tendrá el carácter de privada cuando la opinión sea suscrita por un profesionista a petición de un contribuyente, con objeto de que esta respuesta conduzca jurídicamente al contribuyente peticionante, para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sirviendo de respaldo formal, en caso de que se ejerzan facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales competentes.

La figura de la consulta tiene su origen en el artículo 8 constitucional, al establecer por una parte el derecho de petición en favor del gobernado, y por otra, la obligación a cargo de la autoridad de dar contestación, es decir, una respuesta a la petición planteada, y hacerla saber al peticionario. Así, se encuentra consagrado el derecho de pedir como una garantía fundamental, siempre que se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa. En este sentido, el derecho de petición en materia fiscal se encuentra regulado en el artículo 34 del CFF que señala:

Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre

situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

Contribución: Cuota o cantidad que se paga para cubrir el gasto del Estado (*Real Academia Española*). Es el ingreso fiscal que recibe la Federación, estados o municipios por parte de las personas físicas y morales, para cubrir el gasto público cuando se colocan en las hipótesis de causación de la contribución, por concepto de prestación o contraprestación, prevista en las leyes fiscales, que se determina en forma gradual, atendiendo los principios de proporcionalidad y de equidad. Genéricamente, se entiende como la carga unilateral establecida en ley a cargo de los administrados y que se destina a satisfacer el gasto público de los diferentes niveles de gobierno. De conformidad con el artículo 2 del CFF, las contribuciones federales se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Contribución de mejoras: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2, fracción III del CFF, son definidas como las aportaciones establecidas en ley que efectúan las personas físicas o morales, quienes se ven beneficiadas de manera directa por la realización de una obra pública; por ello, los sujetos obligados al pago de la contribución de mejoras son las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa por la ejecución o recepción de obras públicas.

Contribuyente: Persona obligada por ley al pago de una contribución (*Real Academia Española*).

Es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria que se encuentra obligado al pago de una o varias contribuciones al realizar actos o actividades que sean objeto o se ubiquen en la hipótesis de causación de una obligación fiscal. Al respecto, el artículo 6 del CFF señala:

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

En efecto, el artículo en cita establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales, lo que implica que desde el momento en que una persona realiza un hecho o acto jurídico que se encuentre gravado por una ley fiscal, se encuentra obligado al pago de contribuciones y al cumplimiento de las demás obligaciones señaladas en las normas jurídicas fiscales.

Convenio Fiscal: Acuerdo expreso y formal celebrado entre el fisco y el contribuyente que regula la forma, condiciones y plazos acordados entre las partes para cumplir las obligaciones fiscales de los contribuyentes, no cumplidas en tiempo o forma; y por excepción, se hace constar el otorgamiento de los beneficios que por ley o decreto se concedan en favor de los particulares.

Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal: Es el acuerdo celebrado entre la Federación y las entidades federativas con la aprobación de sus respectivos órganos legislativos, con el objetivo de adherir a las segundas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), a efecto de que dichas entidades participen del total de los impuestos federales, creados con fundamento en el artículo 73, fracción VII de la Constitución, cuya finalidad es la de evitar la doble o múltiple imposición fiscal, al coordinar el sistema de facultades impositivas entre la Federación,

evitando la concurrencia con los supuestos que pueden gravar con contribuciones los estados y sus municipios, así como la Ciudad de México; una vez celebrados los Convenios de Adhesión, las entidades federativas quedan impedidas a establecer contribuciones sobre los hechos o actos jurídicos que ya sean objeto de contribuciones federales, a cambio de tener derecho a recibir participaciones de los ingresos fiscales federales, distribuir entre ellos dichas participaciones y fijar reglas de participación gradual y proporcional, conforme a las bases reguladas por la Ley de Coordinación Fiscal (LCF).

Es indispensable establecer que, si bien es cierto que la adhesión al SNCF por parte de las entidades federativas otorga grandes beneficios a dichas entidades, también lo es que se generan diversas obligaciones de abstención respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso local de que se trate, cuya violación es sancionable en términos de los artículos 11 y 11-A de la LCF.

De este modo, el SNCF se erige también en un Sistema de Control de las Facultades Impositivas o Legislativas de los gobiernos locales que limitan su potestad en materia tributaria, precisamente en aras de evitar la doble o múltiple imposición, en razón de que, al adherirse la respectiva entidad federativa al mencionado SNCF, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurran con los impuestos federales participables, que impide que se presenten los requisitos de fundamentación y motivación señalados por el artículo 16 de la Carta Magna, en relación con las facultades impositivas de los gobiernos locales.

Copropiedad: Propiedad compartida por dos o más personas o entidades (*Real Academia Española*). Se da cuando un bien o un derecho le pertenece a dos o más personas, que el artículo 938 del CCF la define en la forma siguiente:

> **Artículo 938.** Hay copropiedad cuando una cosa o un derecho pertenecen proindiviso a varias personas.

Así, encontramos que el término *proindiviso* se refiere a la situación en que se encuentra una cosa o un derecho, antes de ser dividida y/o repartida entre sus propietarios en forma individual, por lo que los condueños mantienen en forma conjunta la titularidad de un bien inmueble o de un derecho.

Crédito: Cantidad de dinero o cosa equivalente que alguien debe a una persona o entidad, y que el acreedor tiene derecho de exigir y cobrar (*Real Academia Española*). El crédito representa el adeudo que una persona tiene en favor de otra; en todo crédito existe un deudor y un acreedor, así como un importe o valor de deuda y la fecha de exigibilidad de cobro, sea a la vista o por señalamiento expreso de la fecha de pago; por ende, la obligación del deudor de pagar el adeudo y el derecho del acreedor de exigirlo sólo se extinguen por el pago del adeudo en cualquiera de sus formas aceptadas por la ley o por acuerdo entre las partes y, en su caso, por prescripción del cobro o por desistimiento del acreedor.

Crédito fiscal: Es el adeudo fiscal sobre el que la autoridad competente tiene la facultad de exigir del contribuyente, y que el artículo 4 del CFF señala que tiene “derecho” a exigir la autoridad fiscal de los contribuyentes, cuando no se cumplió el pago de una obligación tributaria dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales. De igual manera, la autoridad fiscal tendrá derecho a percibir con el carácter de créditos fiscales aquellos conceptos que representen el pago de otro tipo de obligaciones no cumplidas por los particulares, cuando se les da carácter de crédito fiscal, en las disposiciones legales, aun cuando no sean de carácter fiscal.

También adoptan el carácter de créditos fiscales las cantidades que el fisco federal o local deban legalmente rembolsar o devolver a los contribuyentes.

El artículo 4 del CFF también señala que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado de sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

D

Dación en pago: Es una forma de extinción de la obligación fiscal consistente en la entrega de un bien o un servicio para cubrir un crédito fiscal, cuando el deudor no tenga otra forma de cumplir con su obligación de pago.

Cabe aclarar que la forma de extinción por excelencia de la obligación es el pago o cumplimiento con la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere ofrecido y aceptado por el acreedor fiscal. Sin embargo, esta no es la única forma de extinción de la obligación. Al respecto, el artículo 2063 del CCF señala que el deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas y que esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo lo libera de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos.

Ahora bien, en materia fiscal federal encontramos en el artículo 191 del CFF la figura de ejecución de bienes en pago, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, el cual se realiza sobre el crédito fiscal exigible; y ante el incumplimiento del contribuyente deudor, ha sido necesario embargar y sacar a remate bienes de su propiedad. En esta situación, conforme al procedimiento administrativo de ejecución, es necesario que para el remate de bienes, éste se realice en almoneda pública tomando como referencia el valor comercial del bien embargado y, en el caso de que no se fincara el remate en ésta, deberá celebrar una segunda almoneda pública para que, finalmente, en el evento que

tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, la autoridad pueda aceptar el bien en pago o adjudicárselo, considerando que el bien fue enajenado en un 60% del valor de avalúo tratándose de bienes inmuebles y del valor de la última almoneda de los bienes muebles.

Declaración de impuestos: Es la manifestación bajo protesta de decir verdad que el contribuyente efectúa ante la administración recaudadora o la institución autorizada para recibirlas, manifestando la forma en que autodeterminó las contribuciones a su cargo, que pueden ser objeto de corrección a favor del contribuyente hasta en dos ocasiones más, mientras que cuando se corrijan cantidades a favor del fisco federal, las declaraciones complementarias pueden ser presentadas en más de dos ocasiones, y sólo podrán presentarse declaraciones de autocorrección cuando las autoridades fiscales ya hubieren ejercido sus facultades de comprobación, todo ello de conformidad con el artículo 31 del CFF.

Deducción: Son los gastos o inversiones que la ley autoriza para disminuir la base de la determinación de la contribución a pagar en beneficio del contribuyente, siempre que sean estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, y cuando los comprobantes cumplan los requisitos fiscales para su deducibilidad.

Deducción ciega: Es la opción que tiene el contribuyente de disminuir de sus ingresos obtenidos un porcentaje autorizado por la ley, sin necesidad de contar con comprobantes fiscales como en el caso del arrendamiento de bienes inmuebles.

Deducciones personales: Son los gastos e inversiones que las disposiciones fiscales autorizan a favor de las personas físicas, para que puedan deducir de sus ingresos acumulables en la declaración anual o del ejercicio fiscal, siempre que cumplan con los requisitos fiscales exigidos para su deducibilidad y, en su caso, en la proporción en que se permita la deducción o amortización de que se trate, para determinar la base y el monto definitivo de las contribuciones a su cargo.

Defraudación fiscal: Eludir o burlar con engaños el pago de los impuestos o contribuciones (*Real Academia Española*). Engaño o falsedad utilizada para evitar el pago correcto de las contribuciones reales a cargo de un contribuyente, que genera un perjuicio patrimonial o económico a la Hacienda Pública de la Federación o de los gobiernos locales. Es la denominación del delito especial que consiste en perjudicar financieramente al fisco, al obtener un beneficio indebido mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores; se trata de un delito de los llamados especiales, dado que el tipo penal no se encuentra contenido en una Ley Penal, sino en el artículo 108 del CFF, que lo define en los siguientes términos:

> **Artículo 108.** Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.
>
> El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.
>
> El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:
>
> **I.** Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de $1,540,350.00.*
>
> **II.** Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de $1,540,350.00 pero no de $2,310,520.00.*
>
> **III.** Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de $2,310,520.00.*
>
> Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.
>
> Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.
>
> El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:
>
> **a)** Usar documentos falsos.
>
> **b)** Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido

sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querella si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Delito: Es una conducta típica (tipificada por la ley), antijurídica (contraria a derecho), culpable y punible, que supone una conducta infraccional del Derecho Penal, es decir, una acción u omisión tipificada y penada por la ley. De este modo, el delito se materializa con la violación a las normas penales y cuya sanción acarrea penas privativas de libertad.

El artículo 7 del Código Penal Federal (CPF) señala:

Artículo 7. Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. En los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que omita impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente.

El delito es:

I. Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;

II. Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y

III. Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

Cabe señalar que dichas acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente, entendiéndose por la primera, cuando el sujeto realiza la acción u omisión, consciente o deliberadamente, para producir un efecto o consecuencia deseada o previendo como posible el resultado típico, de tal modo que en realidad quiere o acepta la realización del hecho delictivo sancionado por la ley.

Los delitos se realizan culposamente cuando el sujeto que produce el resultado típico, por no preverlo siendo previsible, o bien, lo previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales; la culpa entonces es independiente o ajena a la intención de cometer el delito, sólo se produce como consecuencia de los actos causales de la persona que produjo la lesión sancionada como delito.

Demanda: Solicitud o petición que el particular inicia para hacer valer sus acciones, pretensiones, defensas o excepciones y que da lugar al inicio de un procedimiento judicial o a un procedimiento que se sigue en forma de juicio. Escrito en el que se ejercen derechos o defensas ante autoridad administrativa competente, juez o el Tribunal competente (*Real Academia Española*). La demanda es el instrumento jurídico por medio del cual una persona física o moral activa su garantía de audiencia ante la autoridad o el órgano jurisdiccional o judicial competente, con el fin de exigir la restitución o reconocimiento de un derecho, o la excepción o exculpación de una obligación o imputación realizada en su contra, expresando el nombre del actor y el del demandado; los hechos en que funde su petición, narrándolos sucintamente, con claridad y precisión; los fundamentos de derecho, y lo que se pida, exponiendo con toda

exactitud, en términos claros y precisos la causa de pedir y aportando los elementos necesarios para que pueda resolverse la controversia apegado a la verdad y con estricto apego a la ley.

Por ejemplo, en materia fiscal y administrativa se puede acudir optativamente ante el TFJA, con el propósito de que se declare la nulidad de una resolución administrativa que lesiona los intereses, los derechos o las obligaciones del contribuyente, quien debe hacer valer su medio de defensa dentro del plazo establecido al efecto, cumpliendo los requisitos señalados en los artículos 13, 14 y 15 de la LFPCA, siempre y cuando se trate de resoluciones que sean competencia de dicho Tribunal, la cual se encuentra determinada en el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA), que establece:

> **Artículo 3.** El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:
>
> **I.** Los decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación;
>
> **II.** Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
>
> Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
>
> **IV.** Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
>
> **V.** Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;
>
> **VI.** Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones. Cuando para fundar su demanda el interesado afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;
>
> **VII.** Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;
>
> **VIII.** Las que se originen por fallos en licitaciones públicas y la interpretación y cumplimiento de contratos públicos, de obra pública, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal centralizada y paraestatal, y las empresas productivas del Estado; así como, las que estén bajo responsabilidad de los entes públicos federales cuando las leyes señalen expresamente la competencia del tribunal;
>
> **IX.** Las que nieguen la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, declaren improcedente su reclamación o cuando habiéndola otorgado no satisfaga al reclamante. También, las que, por repetición, impongan la obligación a los servidores públicos de resarcir al Estado el pago correspondiente a la indemnización, en los términos de la ley de la materia;
>
> **X.** Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, las entidades federativas o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales y las empresas productivas del Estado;
>
> **XI.** Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior;
>
> **XII.** Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;
>
> **XIII.** Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;
>
> **XIV.** Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscritos por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;

> **XV.** Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias. No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa;
>
> **XVI.** Las resoluciones definitivas por las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la legislación aplicable, así como contra las que decidan los recursos administrativos previstos en dichos ordenamientos, además de los órganos constitucionales autónomos;
>
> **XVII.** Las resoluciones de la Contraloría General del Instituto Nacional Electoral que impongan sanciones administrativas no graves, en términos de la Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales;
>
> **XVIII.** Las sanciones y demás resoluciones emitidas por la Auditoría Superior de la Federación, en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, y
>
> **XIX.** Las señaladas en esta y otras leyes como competencia del Tribunal. Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa. El Tribunal conocerá también de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley.

Denominación social: Es el "nombre oficialmente autorizado y registrado" de una persona moral, con el que queda identificado ante las autoridades administrativas competentes, y los terceros, para todos los efectos legales que se relacionen con los derechos y obligaciones de dicha persona moral.

Dependencia: Oficina pública o privada, dependiente de otra superior (*Real Academia Española*).

Comprende a las entidades que dependen de la Presidencia de la República, de las Secretarías de Estado, de la Procuraduría General de la República (PGR), de los Tribunales, y en general de quienes actúen en nombre y representación de una entidad representativa del gobierno.

De este modo, a manera de ilustración se menciona el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), que establece:

> **Artículo 2.** En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la Administración Pública Centralizada:
>
> **I.** Secretarías de Estado;
>
> **II.** Consejería Jurídica, y
>
> **III.** Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética a que hace referencia el artículo 28, párrafo octavo, de la Constitución.

Depositario: Persona física que es designada y acepta el cargo para custodiar o guardar bienes (*Real Academia Española*). De conformidad con lo señalado en el artículo 2516 del CCF, *el depósito es un contrato por el cual, el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble que aquél le confía, y a guardarla para restituirla cuando lo pida el depositante o cuando se libere de la deuda del dueño de la cosa*. En tal virtud, el depositario es aquella persona que recibe un bien y lo guarda para posteriormente restituirlo a su propietario o a la persona que tenga legítimo derecho a exigir su entrega.

En materia fiscal, es la persona física designada por la autoridad fiscal para custodiar los bienes dados en garantía o embargados por parte de la autoridad, con el objeto de custodiarlos, guardarlos e incluso administrarlos, bajo su estricta responsabilidad, hasta en tanto le sea ordenado por dicha autoridad la puesta a disposición del mismo, o bien, la entrega a persona o autoridad determinada, en caso de remoción de la depositaría o a petición del propio depositario.

Esta figura jurídica forma parte del procedimiento administrativo de ejecución, en relación con los bienes embargados, y se menciona en el artículo 153 del CFF, que a continuación se transcribe:

> **Artículo 153.** Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste

> deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.
>
> En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.
>
> La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.
>
> El ejecutor podrá colocar sellos o marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, lo cual se hará constar en el acta a que se refiere el primer párrafo del artículo 152 de este Código.
>
> El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Lo anterior es así, dado que cuando los créditos fiscales no fueron cubiertos ni garantizados en el plazo legal, la autoridad puede ejercer en forma coactiva el pago o la garantía de los créditos para dejar a salvo el interés fiscal, ejerciendo al efecto el procedimiento administrativo de ejecución, el cual puede llevarse a cabo en forma cautelar conforme al artículo 145 del CFF, cuando el crédito fiscal no sea exigible por ser objeto de un medio de defensa o de una petición, y siendo exigible, podrá la autoridad efectuar el requerimiento de pago y el embargo de bienes al contribuyente deudor, los que en ambos casos deberán quedar al cuidado y resguardo de un depositario, quien a su vez deberá aceptar el cargo conferido y tener conocimiento de que existe responsabilidad “penal” en caso de que no se resguarden los bienes o no sean entregados por el depositario cuando sean requeridos legalmente.

Depreciación: Disminución del valor o precio de algo, ya con relación al valor que antes tenía, ya comparándolo con otras cosas de su clase (*Real Academia Española*). Es la pérdida del valor original de una inversión por el simple transcurso del tiempo, o por el deterioro o merma en la vida útil o de servicio del bien de que se trate, que pueda ser objeto de aplicación para efectos fiscales en la determinación de la base, que sirva para aplicar la tasa y/o tarifa que dé como resultado el importe de la contribución a pagar.

Derecho de autor: Es la persona o personas físicas que la ley reconoce como creadores o titulares de una obra para participar en los beneficios que produzca su publicación, ejecución o reproducción, y que obliga a otorgar las prestaciones económicas que se generen por los productores, reproductores, distribuidores, ejecutantes e intérpretes que hagan uso de la creación de que se trate (*Real Academia Española*). El derecho de autor es la prerrogativa, privilegio o reconocimiento oficial que el Derecho otorga a los autores por la creación de una obra literaria, artística, científica o de cualquier especie, reconocida por las leyes que protegen el derecho del autor por su creación. Cabe señalar que en el Derecho anglosajón se utiliza la voz *copyright*, la cual genéricamente comprende la parte patrimonial del derecho de autor, que refiere el registro del titular para ejercer o autorizar la reproducción o utilización de su obra.

Al respecto, el artículo 11 de la Ley Federal de Derechos de Autor (LFDA) establece:

> **Artículo 11.** El derecho de autor es el reconocimiento que hace el Estado en favor de todo creador de obras literarias y artísticas previstas en el artículo 13 de esta Ley, en virtud del cual otorga su protección para que el autor goce de prerrogativas y privilegios exclusivos de carácter personal y patrimonial. Los primeros integran el llamado derecho moral y los segundos, el patrimonial.

De este modo, a continuación, se cita el artículo 13 de la ley de referencia, mismo que establece las ramas que se reconocen en materia de derechos de autor:

> **Artículo 13.** Los derechos de autor a que se refiere esta Ley se reconocen respecto de las obras de las siguientes ramas:
>
> **I.** Literaria;
>
> **II.** Musical, con o sin letra;
>
> **III.** Dramática;
>
> **IV.** Danza;
>
> **V.** Pictórica o de dibujo;
>
> **VI.** Escultórica y de carácter plástico;
>
> **VII.** Caricatura e historieta;

VIII. Arquitectónica;

IX. Cinematográfica y demás obras audiovisuales;

X. Programas de radio y televisión;

XI. Programas de cómputo;

XII. Fotográfica;

XIII. Obras de arte aplicado que incluyen el diseño gráfico o textil, y

XIV. De compilación, integrada por las colecciones de obras, tales como las enciclopedias, las antologías, y de obras u otros elementos como las bases de datos, siempre que dichas colecciones, por su selección o la disposición de su contenido o materias, constituyan una creación intelectual.

Las demás obras que por analogía puedan considerarse obras literarias o artísticas se incluirán en la rama que les sea más afín a su naturaleza.

Derecho del tanto: Es el derecho de preferencia con que cuentan las personas para adquirir, antes de que se ofrezcan a terceros, los bienes que pueden ser objeto de oferta de venta, cuando este beneficio esté previsto en ley, en el caso de los condueños de un bien o de un derecho patrimonial en partición o posesión legal participable de un bien o un derecho patrimonial, quienes sean notificados para poder ejercer su derecho del tanto podrán ejercer este derecho preferencial, en el sentido de ser adquirentes antes de que se ofrezcan en venta a terceros; por ejemplo, en el caso de la copropiedad, cuando se presenta el caso de que un copropietario desea vender su parte alícuota, tiene la obligación legal de notificar al otro u otros copropietarios la oportunidad de ejercer su derecho de preferencia o del tanto, para adquirir la fracción que se ofrece en venta, sea por alguno o por los demás copropietarios en la proporción que pueda corresponderles y con el objeto fundamental de evitar la intromisión de un extraño en la titularidad de los condueños existentes.

Cuando las disposiciones legales exijan el otorgamiento del derecho del tanto y el obligado no lo conceda, existirá causal de nulidad del contrato que hubiere celebrado el condueño con terceros, en perjuicio de los beneficiarios del derecho de preferencia.

El derecho del tanto se encuentra estipulado en diversas disposiciones normativas, tales como el CCF, la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), la Ley de Propiedad en Condominio de Inmuebles (LPCI) para el Distrito Federal, o incluso la Ley Agraria (LAGR); así, a efecto de ilustrar lo anterior, a continuación, se transcribe el artículo 771 del CCF:

Artículo 771. Cuando conforme a la ley pueda enajenarse y se enajene una vía pública, los propietarios de los predios colindantes gozarán del derecho del tanto en la parte que les corresponda, a cuyo efecto se les dará aviso de la enajenación. El derecho que este artículo concede deberá ejercitarse precisamente dentro de los ocho días siguientes al aviso. Cuando éste no se haya dado, los colindantes podrán pedir la rescisión del contrato dentro de los seis meses contados desde su celebración.

Por otra parte, en el caso de sociedades mercantiles se puede definir como el derecho de preferencia con que cuentan los actuales accionistas. Este derecho resulta procedente en el caso de aumento de capital de la empresa, con el fin de no perder la participación proporcional que posea un accionista, al aumentar su capital aquélla y requerir aportaciones adicionales de sus accionistas; estos últimos tienen prioridad en tal aumento, por el ejercicio del derecho del tanto. Sólo en el caso de que los actuales accionistas, a la fecha del aumento, declinen su derecho del tanto, podrá un tercero participar en el aumento de capital y adquirir el carácter de accionista en la proporción que corresponda a su aportación de capital; al respecto, el artículo 33 de la LGSM señala:

Artículo 33. En caso de que se autorice la cesión de que trata el artículo 31, en favor de persona extraña a la sociedad, los socios tendrán el derecho del tanto, y gozarán de un plazo de quince días para ejercitarlo, contando desde la fecha de la junta en que se hubiere otorgado la autorización. Si fuesen varios los socios que quieran usar de este derecho, les competerá a todos ellos en proporción a sus aportaciones.

Derecho de petición: Pedir. Rogar o demandar a alguien que dé o haga algo, de gracia o de justicia (*Real Academia Española*). Es el derecho que tiene el administrado para acudir ante la autoridad competente, a presentar solicitudes ya sea de información o de que se les otorgue o reconozca algún derecho, pretensión o prestación, sobre el cual impone a la autoridad la obligación de emitir un acuerdo al peticionario y hacerlo de su conocimiento. Este derecho fundamental se encuentra contenido en el artículo 8 constitucional, que establece:

> **Artículo 8.** Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la república.
>
> A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Ahora bien, conforme al numeral en cita, la garantía que involucra el derecho de petición se integra por dos etapas:

1. Que el peticionario cumpla los siguientes requisitos:

- El derecho de petición se deberá formular por escrito.
- De manera pacífica y respetuosa.
- En materia política, sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

2. Por su parte, la autoridad queda obligada a dar contestación al peticionario en breve término, haciéndole saber el contenido de su resolución o respuesta. Para ello, es necesario que el peticionario señale el domicilio donde se le debe notificar o enviar la respuesta o resolución de que se trate, pues de otra manera la autoridad se encuentra impedida para cumplir su obligación de hacer saber lo acordado a la petición del particular.

Debe precisarse que la autoridad está obligada a dar contestación, pero no necesariamente a conceder lo solicitado, cuando exista impedimento legal o material, lo que se hará saber al solicitante de manera motivada y fundada, conforme al artículo 16 constitucional.

Por su parte, es pertinente comentar que el breve tiempo a que se refiere el artículo 8 constitucional, para que las autoridades den contestación a las solicitudes de los particulares, en materia fiscal, no debe exceder de tres meses, de conformidad con los artículos 37 y 131 del CFF; y, si en un caso la autoridad omite dar la respuesta a la petición, podrá configurarse la negativa ficta, excepto en los casos en que las disposiciones señalen que no proceden los medios ordinarios de defensa y, por consiguiente, el silencio de la autoridad deberá reclamarse por violación al artículo 8 de la Constitución, ante un juez de Distrito, quien conminará a la autoridad a que dé a conocer su respuesta.

Derechos: Esta definición puede encontrar dos acepciones o connotaciones generalmente utilizadas en materia fiscal y administrativa. En un caso, se consideran derechos como conceptos adquiridos por ministerio de ley o por consumación de los requisitos de ley. En estos casos, el titular de los derechos no puede ser despojado de los mismos sin que medie orden judicial o mandamiento de autoridad competente, en los que se debe conceder la garantía de audiencia del afectado, quien podrá hacer valer sus acciones, pretensiones, defensas y excepciones.

En el otro caso, concretamente en materia fiscal, conforme a lo establecido en el artículo 2 del CFF, se definen como derechos *las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos (LFD). También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado*.

Derogación: En el lenguaje técnico-jurídico se sigue haciendo la distinción entre derogación y abrogación; refiriéndonos, en el primer caso, a la privación parcial de los efectos de la ley y, en el segundo, a la privación total de efectos de ésta. (*Diccionario Jurídico Mexicano*).

Devolución: Reembolso, restitución o devolución a favor de los contribuyentes, por parte de la autoridad fiscal federal o local, de las cantidades indebidamente ingresadas (*Real Academia Española*). La devolución es un derecho reconocido por el artículo 22 del CFF a favor de los contribuyentes que paguen indebidamente o en exceso cantidades mayores a las que legalmente correspondían (sea que el pago lo realizó directamente el contribuyente o con motivo de retenciones realizadas por terceros y, en su caso, por requerimiento de autoridad), por lo que se permite al contribuyente solicitar de la autoridad fiscal competente la devolución de las cantidades que legalmente procedan, incluyendo accesorios de ley, en los siguientes términos:

> **Artículo 22.** Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de este artículo.

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que, de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el periodo que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el reglamento de este Código; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A de este Código, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que, de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes, y documentos, a que se refiere el sexto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación concluirá dentro de un plazo máximo de noventa días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de

este Código.

El ejercicio de las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza la autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aún cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos.

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo sexto del mismo, para efectuar la devolución.

Días hábiles: Genéricamente, son considerados días hábiles los días que están habilitados para laborar por parte de las autoridades y Tribunales competentes, que encuentran coincidencia con lo dispuesto por la Ley Federal del Trabajo (LFT). Ahora bien, en la materia que nos ocupa, se les llama días hábiles a aquellos en los que se puede actuar legalmente ante las autoridades fiscales o Tribunales fiscales competentes, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 12 del CFF, el cual establece los días que no deben ser contados en los plazos fijados en días, así como aquellos días acordados por las autoridades o Tribunales competentes como no hábiles, previa publicación en medios idóneos de información o difusión, de los respectivos decretos o acuerdos que los consignan o precisan para el conocimiento público, que permitan a las personas que lleven trámites o procedimientos ante dichos entes de impartición de justicia o ante las autoridades competentes el conocerlos.

El artículo 12 del CFF señala cuáles son los días considerados como no hábiles o inhábiles, en los siguientes términos:

> **Artículo 12.** En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos, ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.
>
> Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

Días naturales: Cuando se hace referencia al cómputo de plazos precisados en días naturales, se consideran todos y cada uno de los días calendario, sin hacer excepción alguna, esto es, deben incluirse en ellos, tanto los días hábiles como los inhábiles para determinar el plazo concedido por una autoridad de manera expresa y cuando así lo establezca una disposición jurídica.

Dictamen pericial: Dictamen, opinión, análisis, evaluación, avalúo, y en general, resultado del juicio que se forma o emite sobre algo, de parte de un especialista en la materia sobre la que verse el asunto (*Real Academia Española*). Es el informe que rinde un perito conocedor, profesional o técnico experto en determinada actividad o profesión, en el que da a conocer sus puntos de vista especializados o resultados respecto del análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, a petición de parte o por orden de autoridad o Tribunal competente.

Al respecto, el artículo 144 del CFPC señala:

> **Artículo 144.** Los peritos deben tener título en la ciencia o arte a que pertenezca la cuestión sobre que ha de oírse su parecer, si la profesión o el arte estuviere legalmente reglamentado.
>
> Si la profesión o el arte no estuviere legalmente reglamentado, o, estándolo, no hubiere peritos en el lugar, podrán ser nombradas cualesquiera personas entendidas, a juicio del tribunal, aun cuando no tengan título.

La opinión y juicio que constituye el dictamen deberá ser emitido por una persona que cuente con título en la ciencia o arte de que se trate y, en su defecto, cuente con la pericia, técnica o conocimientos idóneos que sirvan de elemento de prueba o confirmación de un hecho o de un objeto del que depende una decisión legal que determine un resultado confiable o fidedigno.

Disolución: Relajación y/o rompimiento de los lazos o vínculos jurídicos existentes entre varias personas (*Real Academia Española*). Acto mediante el cual una persona moral desaparece o por el que se concluye una relación jurídica.

Documento digital: Es todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología con caracteres digitales o que se producen por los medios electrónicos existentes o los que pueden considerarse con ese carácter.

Documento privado: Es el que emiten los particulares o los que se celebran entre particulares, pero no por funcionario competente, prueba contra quien lo escribe o sus herederos (*Real Academia Española*). La documental es privada cuando su contenido y emisión es responsabilidad de los particulares, gobernados, administrados o contribuyentes. El carácter de documento privado obedece a su emisor, sin importar que un fedatario público expida copias certificadas tomadas de su original, pues en todo caso se debe atender al emisor del documento, y cuando responde a los suscritos por los particulares, sin la intervención de autoridades o de fedatarios para su elaboración, se les debe denominar documentales privadas.

En este sentido, el documento privado es definido por el artículo 133 del CFPC, el cual establece que son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129 del Código citado.

Documento público: Es el documento emitido por los funcionarios públicos o fedatarios públicos, o mediante su intervención, que acredita los hechos o el contenido que refiere y su fecha de emisión, siempre que se actúe en ejercicio de sus funciones (*Real Academia Española*). La documental pública será siempre la que emitan las autoridades administrativas o fiscales en ejercicio de sus funciones o cuando intervengan en la elaboración de un documento en el que puedan intervenir los particulares y de cuyo contenido se dé fe, o los fedatarios públicos ante quienes se haga constar la celebración de actos o contratos de los particulares, como son los notarios públicos, corredores públicos y los secretarios de los Juzgados o Tribunales dotados de fe pública, el cual tiene valor probatorio pleno.

El artículo 129 del CFPC precisa lo que se debe entender por documentos públicos en los siguientes términos:

> **Artículo 129.** Son documentos públicos aquéllos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.
>
> La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.

Domicilio fiscal: Lugar en que legalmente se considera establecida una persona física o moral para la realización de sus actividades y que se debe señalar oficialmente ante las autoridades de gobierno para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos (*Real Academia Española*). Es el lugar fijado por el contribuyente dentro del territorio nacional para efectos fiscales y de fiscalización. Al respecto, el artículo 10 del CFF establece las condiciones en las que se puede designar o determinar el domicilio fiscal de los contribuyentes, de la siguiente forma:

> **Artículo 10.** Se considera domicilio fiscal:
>
> **I.** Tratándose de personas físicas:
>
> **a)** Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
>
> **b)** Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
>
> **c)** Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.
>
> **II.** En el caso de personas morales:
>
> **a)** Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
>
> **b)** Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.
>
> Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

De este modo, las autoridades fiscales cuentan ya con un fundamento que permite designar al contribuyente, el domicilio fiscal que se adoptará y tendrá considerado como fiscal, que incluso, puede ser el de su casa habitación, debido a que la tendencia es aumentar el padrón de contribuyentes que se han resistido a inscribirse formalmente o de aquellos que han manifestado falsamente su domicilio para efectos fiscales o si omitieron señalar uno nuevo, en caso de cambio del mismo, puesto que tiene una importancia extraordinaria para los contribuyentes, pues es aquí en donde deben dar a conocer los actos de molestia o las respuestas a sus solicitudes, dado que el señalamiento del domicilio para efectos fiscales delimita la competencia territorial de la autoridad fiscal competente.

E

Ejecución (facultad de): Es la facultad existente en favor de las autoridades fiscales para hacer efectivos los créditos fiscales que no hayan sido cubiertos o garantizados dentro del término previsto en el artículo 65 del CFF, por medio del procedimiento administrativo de ejecución. Al respecto, es necesario citar dicho numeral:

> **Artículo 65.** Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II de este Código en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción.

En efecto, los créditos fiscales deben ser pagados o garantizados, junto con sus accesorios (en el caso de que se solicite la suspensión del procedimiento de ejecución), dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. Ahora bien, si ello no ocurre y de no existir causa legal que impida a la autoridad fiscal continuar con el procedimiento de ejecución, la autoridad fiscal se encuentra facultada para requerir el pago y en su caso proceder a embargar bienes propiedad del contribuyente deudor, a efecto de garantizar y en su caso cubrir el pago del crédito fiscal cuando se ha hecho exigible. En este último caso, el artículo 151 del CFF señala el procedimiento a seguir cuando el crédito fiscal precisamente ya es exigible:

> **Artículo 151.** Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:
>
> **I.** A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.
>
> En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.
>
> Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, de este Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.
>
> En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.
>
> **II.** A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.
>
> El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.
>
> Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.
>
> Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.
>
> No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.

Embargo: Retención, traba o secuestro de bienes por mandamiento de juez o autoridad competente (*Real Academia Española*). Es la afectación real decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, con el propósito de asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión y que se plantea o planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar), o bien, satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (embargo definitivo, ejecutivo o apremiativo). En este sentido, tenemos que el embargo es una forma de garantía real para el cumplimiento de obligaciones fiscales, que produce el aseguramiento de bienes para que el contribuyente no eluda su obligación de pago.

Las autoridades fiscales, al llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución respecto de créditos fiscales exigibles, procederán a requerir el pago al deudor y sólo en el caso de que éste no acredite en el acto haberlo pagado, procederán ***:*** **1)** a embargar bienes suficientes para rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco y **2)** a embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, con el fin de obtener,

mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales; en tal caso, el depositario nombrado tendrá el carácter de interventor con cargo a caja.

Ahora bien, no se debe perder de vista que no todos los bienes propiedad del contribuyente deudor son susceptibles de ser embargados, puesto que el artículo 157 del CFF precisa los bienes exceptuados de embargo, que se enumeran a continuación:

> **Artículo 157.** Quedan exceptuados de embargo:
>
> **I.** El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
>
> **II.** Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.
>
> **III.** Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
>
> **IV.** La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
>
> **V.** Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
>
> **VI.** Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
>
> **VII.** El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
>
> **VIII.** Los derechos de uso o de habitación.
>
> **IX.** El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
>
> **X.** Los sueldos y salarios.
>
> **XI.** Las pensiones de cualquier tipo.
>
> **XII.** Los ejidos.
>
> **XIII.** Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Embargo precautorio: El embargo precautorio constituye un acto preventivo, que en la práctica se vincula con el procedimiento administrativo de ejecución y sus respectivos gastos de ejecución. No obstante, éste se practica como medida preventiva, cautelar o precautoria, ante el riesgo de que el contribuyente pueda esconder o dilapidar los bienes para eludir sus obligaciones fiscales o de pago, de modo que se realiza la traba o aseguramiento sobre los bienes o la negociación del contribuyente, específicamente para asegurar el interés fiscal, cuando el contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación o que a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

Al respecto, el artículo 145 del CFF señala:

> **Artículo 145.** Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.
>
> Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:
>
> **I.** Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:
>
> **a)** Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.
>
> **b)** Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.
>
> **c)** Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte

insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.

En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar

los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.

V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.

VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.

Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 de este Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.

Por tanto, cuando el contribuyente impugna una resolución liquidatoria o determinadora de créditos fiscales y no constituye la garantía del interés fiscal, las autoridades fiscales sólo podrán instaurar el embargo precautorio, el cual puede adoptar el carácter de definitivo. La reforma a esta disposición ya no permite adoptar esta medida provisional o preventiva cuando no ha sido determinado un crédito fiscal; por tanto, no existe todavía procedimiento administrativo de ejecución que pueda ser incoado contra el contribuyente.

Embargo en la vía administrativa: Es una forma de garantizar el interés fiscal a petición del propio contribuyente deudor, quien ofrece los bienes sobre los cuales se deberá trabar embargo para garantizar el interés fiscal, y cumpliendo éste con los requisitos exigidos por el CFF y su Reglamento; asimismo, tiene la característica de que los bienes no son extraídos del domicilio del contribuyente; de modo que, tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el propietario, y en el caso de personas morales, el representante legal, en la inteligencia de que adoptan la obligación de conservarlos para su entrega cuando sea requerida o cuando se remueva al depositario, y debe destacarse que el depositario **responde penalmente** en caso de no entregar los bienes respectivos.

También es importante destacar que las instituciones de crédito (los bancos), las entidades financieras (aseguradoras y afianzadoras) y las organizaciones auxiliares del crédito (arrendadoras financieras, almacenadoras, empresas de factoraje financiero, las casas de bolsa) no pueden permitir la traba de embargos, ni precautorio o en la vía administrativa, ni de efectividad de cobro, puesto que cualquiera de ellas puede dar lugar a la revocación de la autorización para actuar como tales instituciones, por lo que invariablemente cualquiera de estas deben garantizar el interés fiscal mediante el otorgamiento de una fianza, excepto las instituciones de crédito que por ley tienen acreditada solvencia económica.

De este modo, el artículo 141 del CFF refiere:

> **Artículo 141.** Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes:
>
> …
>
> **V.** Embargo en la vía administrativa.
>
> …
>
> La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.
>
> El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. En los casos en que los contribuyentes, a requerimiento de la autoridad fiscal, no lleven a cabo la ampliación o sustitución de garantía suficiente, ésta procederá al secuestro o embargo de otros bienes para garantizar el interés fiscal.
>
> En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.
>
> La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.
>
> Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

Embargo para hacer efectivo un cobro: Es la expresión más apropiada de la facultad coercitiva de las autoridades fiscales para hacer efectivo el crédito fiscal exigible, en los términos del artículo 151 del CFF, comentado anteriormente y del que destaca lo siguiente:

> **Artículo 151.** Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:
>
> **I.** A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.
>
> En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.
>
> Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, de este Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.
>
> En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un

importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.

De este modo, en caso de no obtener el pago del crédito fiscal exigible del contribuyente, la autoridad podrá hacer efectivo el cobro mediante la enajenación de los bienes embargados, generalmente, a través de subasta pública, salvo en los casos que el propio CFF permita otras formas de adjudicación directa o donación, o bien, mediante la designación de un interventor con cargo a la caja o de un interventor administrador, para rescatar el pago de los créditos fiscales adeudados por un contribuyente y que sean exigibles.

Empresa: Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos (*Real Academia Española*). Persona moral que realiza actividades empresariales con las cuales busca obtener alguna ganancia al comprometer capital y trabajo en el desarrollo de su actividad preponderante. Es toda organización compuesta por recursos humanos, materiales y financieros, ordenados administrativamente para el logro de los fines económicos, sociales, culturales o benéficos y dotados de personalidad jurídica propia. El término empresa se vincula generalmente con personas morales que persiguen fines de lucro; sin embargo, las actividades empresariales pueden ser ejercidas por personas físicas y son objeto de regulación fiscal en términos similares a los de una persona moral.

La definición de empresa la encontramos en el artículo 16 de la LFT:

Artículo 16. Para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, sea parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa.

Enajenación: Pasar o trasmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello (*Real Academia Española*). Enajenar es la forma jurídica de precisar la causa y el momento en el que se ha trasmitido la propiedad de los bienes en forma total o parcial. Se dice del acto o hecho jurídico por medio del cual se puede determinar la causa, la fecha y las características de la trasmisión de la propiedad total o parcial de un bien o de un derecho.

En materia fiscal, el artículo 14 del CFF define las hipótesis de enajenación y el momento en que se considera consumada, de la siguiente forma:

Artículo 14. Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él

y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

VII. La Transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. Se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan los comprobantes fiscales simplificados a que se refiere este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

Entidad: Colectividad considerada como unidad, especialmente, cualquier organización política, representación política, institución de gobierno o privada, corporación, compañía, institución, etc., tomada como persona jurídica (*Real Academia Española*). Es la forma de referirse a una institución o agrupación entendida como unidad con personalidad jurídica propia, que es previamente señalada o identificada, en un documento, conferencia, tratado, convenio, contrato, comunicado oficial, etcétera.

Por ejemplo, en el caso de las “entidades” de la Administración Pública Federal, se refieren a ellas en el artículo 3 de la LOAPF, en los siguientes términos:

Artículo 3. El Poder Ejecutivo de la unión se auxiliará en los términos de las disposiciones legales correspondientes, de las siguientes entidades de la administración pública paraestatal ***:***

I. Organismos descentralizados;

II. Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas, y

III. Fideicomisos.

Escindente: Entidad o empresa de la que se separan o desprenden diversas actividades y activos, permitiendo la creación de otra u otras empresas, aun cuando subsista o no la empresa que permitió la separación objeto de la escisión. En su forma más simple, la escisión puede entenderse como la figura jurídica contraria a la fusión, puesto que, en la primera, una empresa se ramifica dando vida jurídica a otra u otras, independientemente de que subsista o no la empresa que se subdivide, es decir, sin importar si subsiste o se extingue la que tiene el carácter de escindente. La fusión es la incorporación de las actividades y activos de diversas entidades o empresas, que suelen desaparecer en beneficio de una sola o para la creación de una nueva. En contraposición, se dice que una cosa o concepto es inescindible cuando no admite separación, ya sea del concepto jurídico al que se haga referencia o del cuerpo material que lo conforma, precisamente, porque en caso de separarse perdería su naturaleza, objeto, utilidad o aprovechamiento común.

Escindido: Entidad o empresa que proviene o nace de una escisión.

Escisión: Rompimiento (*Real Academia Española*). Acto mediante el cual una empresa (persona moral) se divide en dos o más empresas. Al respecto, el artículo 15-A del CFF define la escisión de sociedades de la siguiente manera:

> **Artículo 15-A.** Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escindente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:
>
> **a)** Cuando la escindente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o
>
> (Reformado, DOF 5 de enero de 2004)
>
> **b)** Cuando la sociedad escindente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital, a dos o más sociedades escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso, la sociedad escindida que se designe en los términos del artículo 14-B de este Código, deberá conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo.

Ahora bien, la escisión se da, de acuerdo con el artículo 228 Bis de la LGSM, cuando una sociedad denominada escindente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación, denominadas escindidas; o cuando la escindente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

Escrito libre: Es el documento mediante el cual los particulares se comunican o dirigen a la autoridad fiscal, en los casos en que no exista un formato oficial vigente para ello.

De este modo, el artículo 18 del CFF establece los requisitos que debe cumplir toda promoción dirigida a las autoridades fiscales o administrativas, cuyo fundamento legal se transcribe a continuación:

> **Artículo 18.** Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.
>
> Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:
>
> **I.** El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
>
> **II.** Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
>
> **III.** La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
>
> Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.
>
> Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones

> deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además, deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
>
> Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.
>
> Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.
>
> Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.
>
> (Derogado octavo párrafo, DOF 9 de diciembre de 2013)

Podemos observar que el artículo en cita ya refiere como forma de comunicación ante la autoridad fiscal el documento electrónico, es decir, las promociones deberán presentarse por medios electrónicos; sin embargo, desde el punto de vista constitucional, el derecho de petición no puede ser reducido o negado por una ley federal que es secundaria de la norma constitucional, por ello, las peticiones que se hagan en términos del artículo 8 constitucional deberán ser atendidas conforme al texto constitucional vigente; esto sin perjuicio de la incorporación de la tecnología en la comunicación entre particulares y autoridades, que ya recogió el CFF, obedece a los grandes avances tecnológicos y científicos que seguramente serán adoptados por las normas constitucionales para actualizarse a las necesidades sociales que ya se practican o utilizan.

Establecimiento: Lugar donde habitualmente se ejerce una actividad industrial, comercial o profesional (*Real Academia Española*). Se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen parcial o totalmente las actividades industriales, comerciales, profesionales, culturales, etcétera.

Establecimiento permanente: Es el local o ubicación del local en donde se desarrollan continuamente las actividades de la persona física o moral, que es conocida por las autoridades administrativas por parte del propio contribuyente.

Estímulos fiscales: Beneficio económico concedido por la ley fiscal o por Decreto oficial, que beneficia al sujeto pasivo de una contribución y que disminuye o libera las obligaciones de los contribuyentes por razones específicas o para fomentar ciertas actividades necesarias para la sociedad, lo cual incluye el rescate de actividades regionales por razones tuteladas en las disposiciones fiscales.

El artículo 39, fracción III del CFF establece, en favor del Ejecutivo Federal, la facultad de conceder estímulos fiscales de la siguiente manera:

> **Artículo 39.** El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
>
> …
>
> **III.** Conceder subsidios o estímulos fiscales.
>
> Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Evasión fiscal: Acción dolosa o deliberada de evadir u omitir la verdad; conducta fraudulenta tendiente a evitar el pago o cumplimiento de una obligación de pago de carácter fiscal; con la evasión fiscal se tipifica el delito de defraudación fiscal, que siempre es de carácter patrimonial en perjuicio de la Hacienda Pública federal o local. El artículo 108 del CFF establece el delito de defraudación fiscal. *Véase Defraudación fiscal*.

Exactora: Extracción de bienes forzosa, por renuencia del deudor. Locución con la que se nombra a la autoridad encargada del cobro en la vía coercitiva o forzosa para obtener el pago de contribuciones adeudadas en ejercicio de sus facultades económico-coactivas. Se dice de la autoridad que extrae bienes en cobro o garantía de deudas u obligaciones. Por ejemplo, el artículo 152, primer párrafo del CFF refiere a “el jefe de la oficina” exactora de la siguiente manera:

> **Artículo 152.** El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en este Código. De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.
>
> Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo a través del buzón tributario, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.
>
> En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

De la anterior transcripción se desprende que dicho jefe de la oficina exactora es aquel que tenga facultades para designar ejecutores que ejerzan el procedimiento administrativo de ejecución, y para el caso se depositan en servidores públicos que dependen del SAT; el jefe de la oficina exactora no existe jurídicamente, en su lugar se encuentra el C. titular de la Administración Local de recaudación de que se trate; por tanto, debe destacarse que se trata de una expresión en desuso a partir de las autoridades expresamente referidas por los cambios de los Reglamentos interiores de la SHCP y del SAT, ya que en la actualidad no existen jefes de oficinas de recaudación, ni se permite la extracción de bienes hasta que el crédito fiscal sea exigible; sin embargo, por meras razones de costumbre, se les sigue denominando como en antaño, lo que puede dar lugar a la ineficacia o ilegalidad de la aplicación de los artículos que hacen referencia a sujetos y supuestos que en la actualidad no existen jurídicamente.

Exención: Beneficio fiscal que por ley beneficia a un contribuyente o a un sector de contribuyentes, en virtud de la cual es o son exonerados del pago total o parcial de un tributo (*Real Academia Española*). Exento, libre, salvoconducto, relativo a la liberación del pago de impuestos o contribuciones a favor de un contribuyente o grupo de contribuyentes que se colocan exactamente en el supuesto jurídico de exención, que puede ser total o parcial. La exención total exime por completo del pago del tributo respectivo, en tanto que la exención parcial sólo en la porción o porcentaje señalado por la norma jurídica fiscal, subsistiendo la obligación de pago por la diferencia de la contribución a pagar; para ello, se debe estar a la estricta aplicación de las normas fiscales referida por el artículo 5 del CFF, por tratarse de una excepción a la carga fiscal.

Exégesis: Explicación, interpretación (*Real Academia Española*). Se refiere a la interpretación acuciosa, crítica y completa de una expresión o de un texto. En nuestra materia se emplea en la interpretación de una disposición jurídica, en forma detallada y sustantiva, de modo que se extrae el significado, contenido, sentido y alcance de la disposición de que se trate.

La exégesis tradicional requiere del análisis de palabras significativas en el texto, en el marco de traducción; examen del contexto general incluyendo sus posibles antecedentes históricos y/o culturales, congruencia de la exposición de motivos (si la hay) y, finalmente, la conclusión de sus propósitos, alcances y/o sentido.

F

Facsimilar: Dicho de una reproducción en facsímil. Perfecta imitación o reproducción de una firma, escrito, dibujo, impreso, etc. (*Real Academia Española*). Firma estampada por medio de un cliché, sello, máquina, etc., contenida en algún documento; es decir, en el caso de la firma del emisor, sea particular o autoridad, es aquella que no es puesta de puño y letra e invalida la responsabilidad de la emisión del particular o del servidor público competente para firmar un documento público y oficial; el documento que calza una firma facsimilar carece de eficacia jurídica, sea de acto de autoridad o por cuenta de un particular, produciendo el mismo efecto que un escrito u oficio sin firma, es decir, en el sentido de no producir efecto jurídico alguno.

De este modo, es preciso señalar que los requisitos de los actos administrativos que se deban notificar a los gobernados son los establecidos en el artículo 38 del CFF, que señala en su fracción V lo siguiente:

> **Artículo 38**. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
>
> **I.** Constar por escrito en documento impreso o digital.
>
> Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
>
> **II.** Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, **deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.**

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, **generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.**

Para dichos efectos, la impresión de caracteres **consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa**, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

(Énfasis añadido.)

De este modo, la fracción V del numeral transcrito establece como requisito de validez de los actos administrativos ostentar la firma del funcionario emisor, a la que se entiende como firma autógrafa, por ser este signo gráfico el que otorga certeza y eficacia a los actos de autoridad, ya que constituye la única forma en que puede asegurarse al particular que la autoridad emisora acepta la responsabilidad de su contenido y emisión. En caso contrario, el acto administrativo que contenga una firma facsimilar en cualquiera de sus formas será ilegal.

Factura: Documento en el que se efectúa una relación de los objetos o artículos comprendidos en una venta, remesa u otra operación de comercio (*Real Academia Española*). En materia fiscal, se considera como tal al documento que ampara la adquisición de bienes o el pago de servicios y que para su deducción fiscal debe cumplir todos los requisitos fiscales exigidos por las disposiciones fiscales, que expide una persona física o moral denominada contribuyente, en el que consta el tipo de mercancía o servicios de una operación comercial y el importe cobrado por ellos, los impuestos trasladados o retenidos y las tasas aplicadas al impuesto o contribución de que se trate.

Los artículos 29 y 29-A del CFF señalan los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales:

Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se

utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

V. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías.

Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que

tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se específica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

Factura Electrónica: Es un comprobante fiscal digital que reúne requisitos fiscales, emitido por contribuyentes con certificado de Firma Electrónica Avanzada (FIEL) vigente y que llevan su contabilidad en sistemas electrónicos.

Fedatario público: Notario público, corredor público o funcionario legalmente facultado para dar fe pública en los actos o documentos en los que intervengan directamente (*Real Academia Española*). Persona que tiene fe pública. Se trata de los notarios, corredores públicos, secretarios de acuerdos y demás personas que la propia ley les otorga fe pública.

El artículo 42 de la Ley del Notariado para el Distrito Federal define al notario público como el profesional del Derecho investido de fe pública por el Estado, y que tiene a su cargo recibir, interpretar, redactar y dar forma legal a la voluntad de las personas que ante él acuden, así como conferir autenticidad y certeza jurídica a los actos y hechos pasados ante su fe, mediante la consignación de los mismos en instrumentos públicos de su autoría.

Fe pública: Calidad de certeza atribuida al contenido de los documentos emitidos o celebrados en presencia de notario, corredor público o secretario de acuerdos, o por las autoridades en el ejercicio de sus funciones, que para efectos probatorios gozan de eficacia y veracidad, y adoptan el carácter de documentales públicas.

Fianza: Equiparable a un título de crédito que expide una institución de fianzas para responder de una obligación de pago en numerario (en dinero) por cuenta del fiado, que no goza del beneficio de orden y de excusión, y se hace exigible cuando el fiado se coloque en situación de exigibilidad de la garantía, cuya subrogación de deuda quedará a favor de la afianzadora, para que el deudor cubra el pago respectivo a ésta en cumplimiento del contrato respectivo.

El artículo 2794 del CCF lo define de la siguiente manera:

> **Artículo 2794.** La fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace.

De este modo, en materia fiscal se utiliza la figura de la fianza para garantizar el interés fiscal, de tal suerte que para el caso de que el contribuyente deudor no pague los créditos fiscales que ya sean exigibles, y que, además, respecto de los mismos hubiere ofrecido fianza, es procedente el cobro a la afianzadora.

Lo anterior es así derivado de lo dispuesto por el artículo 141, fracción III del CFF, que establece:

> **Artículo 141.**
>
> …
>
> **III.** Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
>
> …

Fideicomiso: Es el acto jurídico en virtud del cual se entregan a una institución financiera (fiduciaria) determinados bienes o derechos para que disponga de ellos según la voluntad lícita del que los entrega (fideicomitente) en beneficio de un tercero (fideicomisario). De este modo, mediante la creación de un fideicomiso, una persona trasmite un bien a un tercero con el encargo de que cumpla un fin lícito.

La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC) define al fideicomiso de la siguiente manera:

> **Artículo 381.** En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria.

Ahora bien, es necesario señalar que los bienes que pueden ser objeto del fideicomiso se encuentran señalados en el artículo 386 de la misma ley en cita:

> **Artículo 386.** Pueden ser objeto del fideicomiso toda clase de bienes y derechos, salvo aquellos que, conforme a la ley, sean estrictamente personales de su titular.
>
> Los bienes que se den en fideicomiso se considerarán afectos al fin a que se destinan y, en consecuencia, sólo podrán ejercitarse respecto a ellos los derechos y acciones que al mencionado fin se refieran, salvo los que expresamente se reserve el fideicomitente, los que para él deriven del fideicomiso mismo o los adquiridos legalmente respecto de tales bienes, con anterioridad a la constitución del fideicomiso, por el fideicomisario o por terceros. La institución fiduciaria deberá registrar contablemente dichos bienes o derechos y mantenerlos en forma separada de sus activos de libre disponibilidad.
>
> El fideicomiso constituido en fraude de terceros, podrá en todo tiempo ser atacado de nulidad por los interesados **.**

Fideicomitente: Persona que celebra un contrato de fideicomiso, señala su objeto y aporta los bienes para su realización. El artículo 384 de la LGTOC establece quiénes pueden ser fideicomitentes:

> **Artículo 384.** Sólo pueden ser fideicomitentes las personas con capacidad para transmitir la propiedad o la titularidad de los bienes o derechos objeto del fideicomiso, según sea el caso, así como las autoridades judiciales o administrativas competentes para ello.

Fideicomisario: Persona en cuyo favor se crea un contrato de fideicomiso. Al respecto, el artículo 382 de la LGTOC señala quiénes pueden ser fideicomisarios:

> **Artículo 382.** Pueden ser fideicomisarios las personas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica.
>
> El fideicomisario podrá ser designado por el fideicomitente en el acto constitutivo del fideicomiso o en un acto posterior.
>
> El fideicomiso será válido, aunque se constituya sin señalar fideicomisario, siempre que su fin sea lícito y determinado, y conste la aceptación del encargo por parte del fiduciario.
>
> Las instituciones mencionadas en el artículo 385 de esta Ley podrán reunir la calidad de fiduciarias y fideicomisarias únicamente tratándose de fideicomisos que tengan por fin servir como instrumentos de pago a su favor.
>
> En este supuesto, las partes deberán convenir los términos y condiciones para dirimir posibles conflictos de intereses, para lo cual podrán nombrar a un ejecutor o instructor, que podrá ser una institución fiduciaria o cualquier tercero, a fin de que determine el cumplimiento o incumplimiento del contrato para el solo efecto de iniciar el procedimiento de ejecución y para que cumpla los fines del fideicomiso en lo que respecta a la aplicación de los bienes afectos al fideicomiso como fuente de pago de obligaciones derivadas de créditos otorgados por la propia institución.
>
> En todo caso, el ejecutor o instructor ejercitará sus funciones en nombre y representación del fiduciario, pero sin sujetarse a sus instrucciones, obrando en todo momento de conformidad con lo pactado en el contrato y la legislación aplicable y actuando con independencia e imparcialidad respecto de los intereses del fideicomitente y fideicomisario.
>
> Para efectos del párrafo anterior, se presume independencia e imparcialidad en el cumplimiento del contrato, cuando los títulos representativos del capital social, así como las compras e ingresos del último ejercicio fiscal o del que esté en curso del ejecutor o instructor, no estén vinculados con alguna de las partes del fideicomiso en más de un diez por ciento.

Fiduciaria: Persona que actúa en interés de otra sin hacerlo público (*Real Academia Española*).

Es aquella institución de crédito que queda a cargo de los bienes y la realización de los fines que son objeto del contrato de fideicomiso. De este modo, el artículo 385 de la LGTOC señala quiénes pueden ser instituciones fiduciarias:

> **Artículo 385.** Sólo pueden ser instituciones fiduciarias las expresamente autorizadas para ello conforme a la ley.
>
> En el fideicomiso podrán intervenir varias instituciones fiduciarias para que conjunta o sucesivamente desempeñen el cargo de fiduciario, estableciendo el orden y las condiciones en que hayan de substituirse.
>
> Salvo lo que se prevea en el fideicomiso, cuando por renuncia o remoción la institución fiduciaria concluya el desempeño de su cargo, deberá designarse a otra institución fiduciaria que la substituya. Si no fuere posible esta substitución, el fideicomiso se dará por extinguido.

Firma autógrafa: Nombre y apellido o rúbrica que una persona crea y usa invariablemente, suscrita de su propia mano en un documento, para darle autenticidad o expresar que aprueba su contenido (*Real Academia Española*). Signo escrito, personalísimo, que una persona crea y utiliza invariablemente como expresión de su nombre y apellidos, que sólo se considera fiel o auténtica cuando se suscribe de su puño y letra en cualquier documento público o privado, que demuestra que acepta su contenido y la responsabilidad legal de su emisión y otorga autenticidad al documento, mientras no sea dubitable o se adviertan señales de falsificación.

De lo anterior se desprende que, dado que en nuestro sistema jurídico la forma de comunicación es escrita, gobernados y autoridades deben cumplir con este requisito de validez, pues la firma es la forma en que el autor de determinado documento acepta y valida el contenido del mismo y se hace responsable de su emisión.

Así, para el caso del gobernado, existen diversas disposiciones legales que lo obligan a asentar su firma en los documentos que suscriba. Para una mejor comprensión, a continuación, se transcribe el artículo 4 de la LFPCA:

> **Artículo 4.** Toda promoción deberá estar firmada por quien la formule y sin este requisito se tendrá por no presentada, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego.
>
> Cuando la resolución afecte a dos o más personas, la demanda deberá ir firmada por cada una de ellas, y designar a un representante común que elegirán de entre ellas mismas, si no lo hicieren, el Magistrado Instructor nombrará con tal carácter a cualquiera de los interesados, al admitir la demanda.

El propio artículo 18 del CFF señala como requisito de los escritos libres que se tramitan ante las autoridades fiscales que contengan la firma del contribuyente o de su representante legal; sin la firma, se tendrá por no presentada la promoción.

El hecho de asentar la firma del promovente implica el reconocimiento de la autoría del documento, y con ello sus consecuencias; es por ello que para promover ante las autoridades fiscales o ante el TFJA, es necesario que las promociones se encuentren debidamente firmadas, y la ausencia de este requisito permite desechar las solicitudes o los medios de impugnación.

De igual forma, al momento en que una persona celebra un contrato determinado, en el que por obvio adquiere derechos y obligaciones, el mismo deberá estar firmado por los contratantes con la finalidad de acreditar que aceptan el contenido.

Por su parte, las autoridades fiscales deben consignar la firma autógrafa al tratarse de un requisito esencial de los actos administrativos, el cual se encuentra establecido en la fracción V del artículo 38 del CFF, excepto en los casos en que se permiten la FIEL y el sello digital, de modo tal que para que un acto administrativo tenga validez y eficacia jurídica, debe ser emitido y signado por un servidor público competente, en cuyo defecto, el acto de autoridad será ilegal.

Firma Electrónica Avanzada: Es un conjunto de datos asociados y previamente autorizados por la autoridad fiscal, a los contribuyentes y a las propias autoridades fiscales, que se debe consignar en cualquier documento oficial que permita o exija esta modalidad de firma, la cual permite asegurar la identidad del firmante y su integridad. Se puede conformar de algoritmos, signos numéricos o alfabéticos y otros que se combinan con la intención de que sean irrepetibles o únicos, pero siempre son asignados confidencialmente por las autoridades fiscales competentes, dejando la responsabilidad de su utilización al titular de la firma asignada y validada oficialmente.

Fiscal: Perteneciente o relativo al fisco o al oficio de fiscal (*Real Academia Española*). En materia fiscal, se relaciona con las leyes creadoras de obligaciones tributarias, la competencia y/o facultades de las autoridades fiscales y los ingresos del Estado, sean a nivel federal o local, la relación jurídico-fiscal que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, incluyendo los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

Fisco: Erario, tesoro público. Relativo a los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de contribuciones o impuestos (*Real Academia Española*). Voz que refiere o trata del Estado o la autoridad que lo representa, considerado como titular de la Hacienda Pública, con derecho a exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes en favor de la recaudación de contribuciones o impuestos y sus accesorios, así como de las obligaciones exigibles a los contribuyentes, aun cuando no impliquen el pago de obligaciones tributarias.

Fusión: Unión de intereses, ideas o partidos. Integración de varias empresas en una sola entidad, que suele estar legalmente regulada para evitar excesivas concentraciones de poder sobre el mercado (*Real Academia Española*). Acto mediante el cual dos o más empresas (personas morales) se unen con el fin de crear una sola. Cabe señalar que la fusión de sociedades se encuentra regulada por el Capítulo IX de la LGSM.

G

Garantía: Cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad (*Real Academia Española*). Aquello que asegura el cumplimiento de una obligación en beneficio del acreedor de la misma o responderá de un riesgo creado del que se deba responder.

Garantía del interés fiscal: Es la forma en que los contribuyentes pueden asegurar o dejar a salvo el interés fiscal, a efecto de solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se trate de las hipótesis de garantía autorizadas por la ley, que en materia federal están referidas por el artículo 141 del CFF y que correspondan a los supuestos en que es procedente constituir o presentar la garantía del interés fiscal que se establece en el artículo 142 del CFF, de la siguiente manera:

> **Artículo 142.** Procede garantizar el interés fiscal, cuando:
>
> **I.** Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

II. Solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Ahora bien, conviene citar las formas en que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, previstas en el artículo 141 del CFF:

Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. En los casos en que los contribuyentes, a requerimiento de la autoridad fiscal, no lleven a cabo la ampliación o sustitución de garantía suficiente, ésta procederá al secuestro o embargo de otros bienes para garantizar el interés fiscal.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o, en su caso, la Ley de Amparo, se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante el órgano jurisdiccional competente la suspensión contra actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, el interés fiscal se deberá garantizar ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios previstos en este Código.

Para los efectos del párrafo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los

causantes obligados directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal en los términos indicados en los primeros dos párrafos de este artículo.

Gastos de ejecución: Es la denominación que se da al pago de los gastos exigibles al contribuyente deudor, por las diligencias de cobro que hubieren realizado las autoridades fiscales, para asegurar el interés fiscal y, en su caso, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, el cual no fue cubierto por el contribuyente en el término legal, conforme a los supuestos y límites expresados en el artículo 150 del CFF, precisamente, cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución, en los siguientes casos y términos:

> **Artículo 150.** Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:
>
> **I.** Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.
>
> **II.** Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.
>
> **III.** Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.
>
> Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a $380.00 se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.
>
> En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de $59,540.00.
>
> Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles enajenados o adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.
>
> Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.
>
> Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.
>
> Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a $380, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de $59,540.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

Cabe hacer mención que en el pago de contribuciones y accesorios existe un orden de aplicación, establecido en el artículo 20 del CFF, en el que en dicha prelación los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.

2. Recargos.

3. Multas.

4. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

Así, de los pagos efectuados por los contribuyentes, por regla general, en primer término, se deben aplicar a los gastos de ejecución.

Genético: Perteneciente o relativo a la genética, génesis u origen de las cosas (*Real Academia Española*). Este término es utilizado para referirse al origen de las cosas o supuestos referidos en las normas jurídicas, atendiendo, básicamente, el origen, principio o la fuente de su creación.

H

Hacienda: Referente al lugar en el que se concentran los bienes y riquezas que alguien tiene (*Real Academia Española*). Del latín *facera*, del árabe *crasena*, que significa cámara del tesoro, de esta forma se entiende por hacienda lo relativo al erario, es decir, el lugar en el que se coloca, guarda y custodia el cúmulo de bienes y/o riquezas que una persona o entidad posee; así se adoptó la denominación de Hacienda Pública para referir a la autoridad encargada de recibir o exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para conformar el erario y concentrarlos después de su recaudación a sus respectivas Tesorerías, ya de la Federación o de los estados, en cuyo balance se define su cuantía o suma total de los ingresos y el destino referente al gasto público.

Hacienda Pública: Denominación de la entidad que actúa a nombre de la Administración Pública, que se encarga de obtener los recursos del erario y, en su caso, elabora los presupuestos generales, recauda los ingresos establecidos y coordina y controla los gastos de los diversos departamentos (*Real Academia Española*). Entidad gubernamental a quien la Ley Orgánica encomienda la labor de fiscalización y cobro de las obligaciones y créditos fiscales para cubrir los gastos públicos de la Federación, los estados o sus municipios.

Hecho generador: Es el supuesto adoptado por la Ley Tributaria o Fiscal, que se adopta como causa de una obligación fiscal, generalmente, en función de los hechos o actos jurídicos realizados por las personas físicas o morales que, al realizarlos, se colocan precisamente en la hipótesis legal de generación de una obligación fiscal. Es, entonces, la adecuación por parte del contribuyente de los actos o hechos jurídicos adoptados como causa o fuente de la obligación fiscal establecida de manera inequívoca por la norma jurídica fiscal, produciendo el cumplimiento de la obligación tributaria y, en consecuencia, el particular adopta el carácter de sujeto pasivo de la relación fiscal.

El hecho generador encuentra sustento en el primer párrafo del artículo 6 del CFF, que señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Hecho imponible: Es el presupuesto o hipótesis específica e inequívoca sobre la que recae directamente la obligación de pago de una contribución federal o local, establecida por la ley, que puede referirse a las actividades de las personas, a sus ingresos, a sus bienes, a la adquisición o enajenación de bienes, o a cualquier hipótesis jurídica de la que se derive el nacimiento de la obligación tributaria.

Hermenéutica: Arte de interpretar textos y especialmente los considerados como sagrados o de carácter religioso. En la filosofía de Hans-Georg Gadmer, teoría de la verdad y el método que expresa la universalización del fenómeno interpretativo desde la concreta y personal historicidad (*Real Academia Española*). La hermenéutica es considerada como el método de interpretación jurídica de las disposiciones legales, que permite explicar, traducir o definir el origen y el propósito perseguido por el creador de las normas de Derecho, es decir, los propósitos perseguidos por el legislador, basada en la interrelación de hipótesis legales afines entre sí, que se utilizan para apoyar o sustentar el significado o alcance más apropiado o exacto de las palabras que han sido utilizadas en una disposición o norma jurídica, esto es, del texto mismo de la ley.

Honorarios: Es la denominación que se da a las contraprestaciones o ingresos que propone una persona física por la prestación de un servicio independiente al prestatario de los servicios requeridos; la prestación de servicios puede ser de tipo profesional, artístico, técnico, etc.; el pacto o acuerdo respectivo, generalmente, es de carácter convencional y obligatorio, pero el prestatario es quien puede aceptar o rechazar los servicios cuando no está conforme con la propuesta de honorarios del prestador o este último se niega a reducir o modificar su propuesta de honorarios, en cuyo caso, el prestatario queda en libertad de acudir a otro prestador de servicios.

I

Importación: Acción de importar mercancías, costumbres, etc., de otro país (*Real Academia Española*). Introducción a territorio nacional de mercancías de cualquier especie, que no estén prohibidas en nuestro país, y también se da ese carácter cuando se trate de prestación de servicios de residentes en el extranjero, que sean requeridos para prestar sus servicios en nuestro territorio.

En relación con las mercancías, el artículo 1 de la Ley Aduanera define la importación como la introducción de mercancías al territorio nacional, ya sea por sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías introducidas a territorio mexicano.

Impuesto: Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago (*Real Academia Española*). Contribución definida como especie en su denominación de impuesto, que tiene la característica de exigir

una prestación económica (sin contraprestación inmediata ni directa) exigible por el fisco sobre las actividades que realizan las personas físicas o morales; la fracción I del artículo 2 del CFF establece que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos.

Impuesto al valor agregado (IVA): Es el impuesto causado por el porcentaje sobre el valor adicionado o valor agregado a una mercancía o a un servicio, conforme se completa cada etapa de su producción, distribución y comercialización, o respecto del inicio o del cumplimiento del servicio prestado.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) establece quiénes son los sujetos obligados al pago de dicho impuesto, en los siguientes términos:

> **Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:
>
> **I.** Enajenen bienes.
>
> **II.** Presten servicios independientes.
>
> **III.** Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
>
> **IV.** Importen bienes o servicios.
>
> El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.
>
> El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.A o 3o., tercer párrafo de la misma.
>
> El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.
>
> El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales **.**

Impuesto sobre la renta (ISR): Es el impuesto que grava los ingresos de las personas físicas y morales, que constituyan un incremento en el patrimonio del contribuyente, en un periodo o tiempo determinado. El artículo 1 de la LISR establece quiénes son los sujetos obligados al pago de dicho impuesto, en los siguientes términos:

> **Artículo 1.** Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:
>
> **I.** Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
>
> **II.** Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
>
> **III.** Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC): Es un factor que sirve para actualizar el poder adquisitivo o de compra del dinero por el transcurso del tiempo a valor presente, aplicable a las contribuciones, aprovechamientos, devoluciones a cargo del fisco, saldos que puedan compensar los contribuyentes y sanciones administrativas y fiscales, con motivo de los cambios de precios en el país, de bienes, servicios e inversiones, el cual es determinado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). El cálculo de éste se publica en el DOF durante los primeros 10 días del mes siguiente al que corresponda.

Conforme al primer párrafo del artículo 17-A del CFF, el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que lo requieran; el artículo 70,

segundo párrafo del mismo Código menciona la actualización de las multas no pagadas oportunamente, y el artículo 23

del propio Código Tributario Federal señala la posibilidad de actualizar el valor de los saldos a favor de los contribuyentes, que sean susceptibles de compensación.

El procedimiento para actualizar el monto de las contribuciones, multas, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, y dado que el factor de actualización se obtiene en atención al INPC, se transcribe en el artículo 20 Bis del CFF, que señala la manera en que el INEGI, institución a la que corresponde el cálculo del mismo, lo deberá obtener:

> **Artículo 20 Bis.** El Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20 de este Código, que calcula el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, se sujeta a lo siguiente:
>
> **I.** Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República.
>
> **II.** Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
>
> **III.** Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.
>
> **IV.** Las cotizaciones de precios con las que se calcule el Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes, deberán corresponder al período de que se trate.
>
> **V.** El Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplicarán ponderadores para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes:
>
> Alimentos, bebidas y tabaco; ropa, calzado y accesorios; vivienda; muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios.
>
> El Instituto Nacional de Estadística y Geografía publicará en el Diario Oficial de la Federación las entidades federativas, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, así como las cotizaciones utilizadas para calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Ingresos: Caudal que entra en poder de alguien y que le es de cargo en las cuentas de los que pagaron su importe (*Real Academia Española*). Son todos aquellos recursos que obtienen las personas físicas o morales por el uso de riqueza, trabajo humano o cualquier otro motivo o actividad lícita, que incremente su patrimonio, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en especie, en crédito o de cualquier forma en que se pueda determinar o denominar el ingreso.

Ingresos esporádicos: Son los que perciben las personas físicas en forma ocasional, accidental o eventualmente, sin que necesariamente estén vinculados con una actividad productiva o quehacer del receptor del ingreso.

Ingresos acumulables: Es todo ingreso que perciban las personas físicas y morales, que incrementen su patrimonio y que se deben incluir para determinar la base y el importe a pagar del ISR.

Ingresos exentos: Son aquellos ingresos por los que el beneficiario, independientemente de que sea o no contribuyente, se ubica en una causal de excepción de la carga fiscal, de modo tal que no se encuentra obligado al pago total o parcial del impuesto o de otra contribución federal o local, por existir una disposición expresa que concede el beneficio de exención.

Intereses: Rendimiento, provecho, utilidad o ganancia del monto de un capital. Lucro producido por el capital (*Real Academia Española*). En materia fiscal, se encuentran equiparados a los recargos por mora, los cuales son considerados como indemnización por la extemporaneidad del pago de una contribución, pero adoptan la connotación de intereses a cargo del fisco federal cuando se trata de importes que deben devolver a los contribuyentes, por efectuar una devolución fuera del plazo establecido por la ley, generando con ello el pago de estos accesorios del crédito fiscal que se devolvió extemporáneamente.

Interés jurídico: Es la causa de afectación jurídica que legitima a los particulares, o bien, a las autoridades competentes, para intervenir en una controversia litigiosa ante un juez o Tribunal competente. La persona que no sufre afectación en su esfera jurídica, y no tiene representación legal para actuar a nombre de otra, carece de interés jurídico, al igual que la autoridad que no se ve afectada por los juicios o demandas en las que no son partes ni ven afectados los intereses de su representación social.

Juicio de lesividad: Es el juicio iniciado por las autoridades fiscales ante el TFJA, con el fin de modificar una resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular, emitida precisamente por la misma autoridad que está impedida para modificar su propia resolución, adoptando para ello el carácter de parte actora o demandante, debido a que debe demandar la modificación de la resolución administrativa favorable al particular, pues lesiona el interés fiscal de sus representación social, conforme al artículo 36, primer párrafo del CFF, que señala lo siguiente:

> **Artículo 36.** Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Finalmente, con relación a lo anterior, encontramos en lo dispuesto por el artículo 2, último párrafo, de la LFPCA, que dicho Tribunal conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, en relación con el último párrafo del artículo 3 de la LOTFJA.

Juicio de nulidad: Es la denominación coloquial o común que tradicionalmente se ha dado al juicio contencioso administrativo federal, debido a que las Salas Regionales y la Superior del TFJA, al resolver las controversias que se suscitan entre los administrados y las autoridades fiscales y administrativas, pueden declarar "la nulidad de los actos impugnados"; sin embargo, el nombre correcto es el de juicio o procedimiento contencioso federal administrativo, que en la actualidad se encuentra regulado por la LFPCA, misma que en su artículo 2 establece su procedencia en los siguientes términos:

> **Artículo 2.** El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
>
> Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.
>
> Las autoridades de la Administración Pública Federal tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.

La competencia material de dicho Tribunal la encontramos establecida en el artículo 3 de la LOTFJA, facultándolo a conocer de los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

> **Artículo 3.** El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:
>
> **I.** Los decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación;
>
> **II.** Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
>
> **III.** Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
>
> **IV.** Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
>
> **V.** Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;
>
> **VI.** Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones. Cuando para fundar su demanda el interesado afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;

VII. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;

VIII. Las que se originen por fallos en licitaciones públicas y la interpretación y cumplimiento de contratos públicos, de obra pública, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal centralizada y paraestatal, y las empresas productivas del Estado; así como, las que estén bajo responsabilidad de los entes públicos federales cuando las leyes señalen expresamente la competencia del tribunal;

IX. Las que nieguen la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, declaren improcedente su reclamación o cuando habiéndola otorgado no satisfaga al reclamante. También, las que por repetición, impongan la obligación a los servidores públicos de resarcir al Estado el pago correspondiente a la indemnización, en los términos de la ley de la materia;

X. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, las entidades federativas o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales y las empresas productivas del Estado;

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior;

XII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;

XIII. Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;

XIV. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscritos por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;

XV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias. No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa;

XVI. Las resoluciones definitivas por las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la legislación aplicable, así como contra las que decidan los recursos administrativos previstos en dichos ordenamientos, además de los órganos constitucionales autónomos;

XVII. Las resoluciones de la Contraloría General del Instituto Nacional Electoral que impongan sanciones administrativas no graves, en términos de la Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales;

XVIII. Las sanciones y demás resoluciones emitidas por la Auditoría Superior de la Federación, en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, y

XIX. Las señaladas en esta y otras leyes como competencia del Tribunal. Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá también de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley.

Jurisdicción: Poder que tienen los jueces y Tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Territorio en que un juez ejerce sus facultades de tal (*Real Academia Española*). La jurisdicción es la potestad del Estado convertido en autoridad para impartir justicia, por medio de los Tribunales que son sus órganos jurisdiccionales, pero esa administración de justicia comprende actividades muy diversas, por lo que ha habido necesidad de hacer una clasificación atendiendo a razones territoriales, a la cuantía de los asuntos, a la materia misma de la controversia y al grado, lo cual origina la competencia de determinado Tribunal para conocer de un negocio.

De este modo, la jurisdicción es la potestad de que se hallan investidos los Jueces o Tribunales competentes para administrar justicia, y la competencia es la facultad que tienen para conocer de ciertos negocios, y esa facultad debe serles atribuida por la ley o puede derivarse de la voluntad de las partes.

Jurisprudencia: Criterio reiterado ininterrumpidamente sobre un mismo tema o problema jurídico, establecido por una pluralidad de sentencias concordes que arrojan el prudente sentido de interpretación de un caso o de una norma de Derecho. Es la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los Tribunales con motivo de la

resolución de los casos con características similares del tema de que se trata, que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en jurisprudencia cuando su sentido es aceptado mayoritariamente o de manera unánime por los ministros, magistrados o Tribunales de máxima jerarquía, dotados de facultad para crearla: la jurisprudencia es de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece como para los Tribunales inferiores, en la inteligencia de que los criterios jurisprudenciales de mayor jerarquía y preponderancia sobre cualquier otra jurisprudencia son los pronunciados por la SCJN y los dictados por los Tribunales Colegiados de Circuito, conforme a lo dispuesto por los artículos 222 al 229 de la Ley de Amparo.

Justicia de ventanilla: Se llama así a la petición de los contribuyentes sancionados indebidamente por supuestos incumplimientos a los requerimientos de las autoridades fiscales, que en realidad sí fueron atendidos en tiempo y forma, resultando ilegales las sanciones fincadas, por lo que la solicitud de los contribuyentes se endereza para que las autoridades fiscales competentes, en breve plazo, puedan revocar los oficios sancionadores.

La justicia de ventanilla tiene su fundamento legal en el artículo 33-A del CFF, el cual señala:

> **Artículo 33-A.** Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.
>
> Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

En el caso de que la autoridad no conceda la revocación en forma breve, el interesado debe hacer valer el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo, porque podría quedar sin defensa.

L

Ley: Precepto dictado por la autoridad competente, en que se manda o prohíbe algo en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados. En el régimen constitucional, disposición votada por las Cortes y sancionada por el jefe del Estado (*Real Academia Española*). Es la norma de Derecho dictada, sancionada, promulgada y que ha entrado en vigor, proveniente del proceso legislativo para su creación, aun sin el consentimiento de los individuos, que regula todos los casos o circunstancias que reúnan las condiciones previstas por ella, para su aplicación. *Véase Proceso legislativo.*

Liquidación: En materia fiscal, es la resolución en la que se determina en cantidad líquida el importe de los créditos fiscales que derivaron del ejercicio de facultades de comprobación, a cargo de un contribuyente, por conceptos y periodos o ejercicios fiscales sujetos al mandamiento de la autoridad ordenadora.

Liquidación (facultad de): Es la facultad de las autoridades fiscales de determinar en cantidad líquida los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, que depende siempre del ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha facultad de liquidación encuentra su origen en lo dispuesto por los artículos 50, 51 y 63 del CFF, que se transcriben a continuación:

> **Artículo 50.** Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.
>
> El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A de este Código.
>
> Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.
>
> Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

(Derogado sexto párrafo, DOF 9 de diciembre de 2013)

Artículo 51. Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante resolución.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.

Artículo 63. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales…

Liquidación de sociedades: Es el proceso mediante el cual se disuelve una persona moral (deja de existir). Este término se emplea para referirse a una empresa en proceso de liquidación, para lo cual se requiere que liberen sus adeudos con los trabajadores, las obligaciones fiscales, clientes y proveedores, lo cual puede quedar a cargo de un síndico liquidador, y sólo en caso de remanente distribuible los accionistas pueden recibir una participación equivalente o proporcional a su tenencia o participación accionaria.

M

Mala fe: Aprovechamiento del error, engaño, simulación o cualquier acto doloso y deliberado de una de las partes, en perjuicio de la otra en un contrato.

Mandante: El que manda, otorga un mandato o comisión de manera formal e inequívoca. Es aquella persona que ordena la ejecución de uno o varios actos jurídicos al mandatario, mediante un poder que debe otorgarse por escrito, sea especial o general para los propósitos requeridos por el mandante, a quien también se denomina poderdante, representado o representada.

Mandatario: Es aquella persona que acepta la ejecución de un mandato, ejecuta o realiza el mandato otorgado por el mandante. El mandatario tiene el carácter de representante legal.

Mandato: Es el acto jurídico en virtud del cual una persona física o moral, mediante el otorgamiento de un poder escrito, se hace representar en actos legales por otra persona física que adopta el carácter de mandatario, quien se compromete a realizar los actos de su representado como si fueran en nombre propio, pudiendo ser de forma gratuita u onerosa. Las consecuencias legales del mandato consisten en que el apoderado o representante legal responde de los daños y perjuicios que pudiera haber ocasionado al otorgante del poder, mientras que para el mandante se obliga a cumplir con las obligaciones que en su nombre hubiera realizado el representante legal.

El CCF define al mandato en su artículo 2546 como el contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.

Marbete: Cédula que por lo común se adhiere a las piezas de tela, cajas, botellas, frascos u otros objetos, y en que se suele manuscribir o imprimir la marca de fábrica o expresar en un rótulo lo que dentro se contiene y, a veces, sus cualidades, uso, precio, etcétera (*Real Academia Española*). Etiqueta o empaque de control de carácter fiscal y/o sanitario que se adhiere a los envases o recipientes que contienen bebidas alcohólicas para su comercialización. La adquisición de los marbetes o sellos oficiales en forma de etiqueta o empaque de control se realiza ante las autoridades competentes previo pago de derechos, que contiene alguna codificación especial que ampara la legalidad de éste y, a su vez, que el contribuyente los adhiere a cada unidad de envase como parte del cumplimiento de las obligaciones fiscales exigidas por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIESPYS), en la inteligencia de que el marbete utilizado en un envase deberá ser utilizado por una sola ocasión y posteriormente debe ser destruido para evitar su reutilización.

El artículo 3, fracción IV de la LIESPYS, define al marbete como *el signo distintivo de control fiscal y sanitario, que se adhiere a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5,000 mililitros*.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracción V de la ley en cita, la adhesión de marbetes en envases que contengan bebidas alcohólicas es una obligación de los contribuyentes, en los siguientes términos:

...

V. Los contribuyentes deberán adherir marbetes a los envases que contengan bebidas alcohólicas, inmediatamente después de su envasamiento. Tratándose de bebidas alcohólicas a granel, se deberán adherir precintos a los recipientes que las contengan, cuando las mismas se encuentren en tránsito o transporte. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo tratándose de bebidas alcohólicas envasadas que se destinen a la exportación, siempre que se cumplan con las reglas de carácter general que al efecto se señalen en el Reglamento de esta Ley.

Quienes importen bebidas alcohólicas y estén obligados al pago del impuesto en términos de esta Ley, deberán colocar los marbetes o precintos a que se refiere esta fracción previamente a la internación en territorio nacional de los productos o, en su defecto, tratándose de marbetes, en la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No podrán retirarse los productos de los lugares antes indicados sin que se haya cumplido con la obligación señalada.

El marbete para bebidas alcohólicas podrá colocarse en el cuello de la botella, abarcando la tapa y parte del propio envase. En los casos en que por la forma de la tapa no sea posible adherir el marbete en el cuello de la botella, éste podrá colocarse en la etiqueta frontal del envase, abarcando parte de la etiqueta y parte del propio envase, previa autorización de la autoridad fiscal. Para los casos de vinos de mesa de hasta 14° GL podrán adherir el marbete en el cuello de la botella o en la etiqueta frontal del envase, abarcando parte de la etiqueta y del propio envase.

Medios de apremio: Son medidas otorgadas por la ley para sancionar o disciplinar a los contribuyentes, sus representantes legales o terceros relacionados con él, que obstaculicen el ejercicio de facultades de las autoridades fiscales y administrativas, que actúan por mandamiento escrito de autoridad competente; incluye la posibilidad de que la autoridad se auxilie con la fuerza pública para hacer cumplir el mandato de autoridad que les ha sido encomendado. De modo que la autoridad administrativa puede hacer cumplir coactivamente sus facultades y los mandatos de las autoridades competentes que les fueron encomendados; para ello, el CFF, en su artículo 40, establece los medios de apremio que puede ejercitar la autoridad fiscal o administradora, en los siguientes términos:

Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Para los efectos de esta fracción, los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que utilicen para el desempeño de sus actividades los contribuyentes, así como para brindar la seguridad necesaria al personal actuante, y se solicitará en términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que tengan celebrados con la Federación.

II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código.

IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente.

Las autoridades fiscales no aplicarán la medida de apremio prevista en la fracción I, cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, no atiendan las solicitudes de información o los requerimientos de documentación que les realicen las autoridades fiscales, o al atenderlos no proporcionen lo solicitado; cuando se nieguen a proporcionar la contabilidad con la cual acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estén obligados, o cuando destruyan o alteren la misma.

No se aplicarán medidas de apremio cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros

relacionados con ellos, manifiesten por escrito a la autoridad, que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes.

Medios de pago de contribuciones: Son las formas legalmente establecidas, por medio de las cuales el contribuyente puede cumplir con el pago de las contribuciones y accesorios legales a su cargo, o la forma en que las autoridades fiscales pueden coercitivamente realizar el cobro de los créditos fiscales exigibles, siendo preferentes el pago en efectivo, en metales preciosos y en bienes inmuebles, sin perjuicio de que el contribuyente puede solicitar el pago diferido o en parcialidades cuando se trate de supuestos en los que puedan solicitarse estas facilidades de pago.

El artículo 20, séptimo párrafo del CFF, establece que se aceptará como medio de pago de las contribuciones los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación (TESOFE), de conformidad con las reglas de carácter general que expida el SAT. Esta misma disposición legal establece los casos en que se aceptarán los diversos tipos de pago, siendo que, cuando los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a $1’924,820, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a $329,970, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la TESOFE, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, para lo cual se transcribe a continuación el texto de esta disposición, en la parte referida:

Artículo 20.

…

Se aceptará como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a $1,924,820.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a $329,970.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Mercancías: El término mercancías es adoptado como referencia genérica de todo tipo de bienes susceptibles de comercio o de carácter mercantil, por lo mismo se entiende que son mercancías todas las cosas y bienes determinados en forma física, corporal en cualquiera de sus especies, que sean considerados como bienes lícitos susceptibles de comercio o de comercializarse, que pueden ser objeto de adquisición y/o apropiación, en términos de lo dispuesto por el artículo 747 del CCF.

Asimismo, es importante establecer cuáles son los bienes que pueden ser considerados mercancías para los efectos establecidos en las leyes fiscales. En ese sentido tenemos que, en materia aduanera, se consideran mercancías todos aquellos productos, artículos, efectos y cualquier otro bien, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

México, país y territorio nacional: De acuerdo con lo establecido en el artículo 8 del CFF se entenderá por México, país y territorio nacional lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Por tanto, al remitirnos al artículo 42 de la CPEUM, se señala que el territorio nacional está conformado por:

Artículo 42. El territorio nacional comprende:

I. El de las partes integrantes de la Federación;

II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;

III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;

IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;

V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;

VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca

el propio Derecho Internacional.

Miscelánea Fiscal: Es una resolución fiscal publicada periódicamente, dictada por la SHCP, la cual establece disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento para el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Debemos aclarar que la miscelánea fiscal tiene el carácter de disposiciones reglamentarias, por lo que jerárquicamente está subordinada a lo establecido en las leyes fiscales, conforme al Sistema de Supremacía de Leyes previsto por el artículo 133 constitucional; no obstante, se dice que la Resolución Miscelánea no rebasa a la disposición legal cuando ésta se remite expresamente a lo resuelto en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) o aduanera, según corresponda.

El CFF señala la facultad de las autoridades para emitir las referidas misceláneas fiscales, por disposición expresa del artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF. Como ya se ha mencionado, la finalidad de la miscelánea fiscal es la de establecer las reglas que los contribuyentes deben seguir al momento de efectuar la declaración de los impuestos a los que están sujetos. De cierto modo, la miscelánea facilita los diversos trámites fiscales a los que están obligados los contribuyentes, siempre que se publiquen en el DOF, y cuyos contenidos deben referirse a los derechos de los particulares y, por excepción a sus obligaciones, cuando la ley se remita a la RM.

Moneda: Algunos autores definen el término moneda como el bien o el instrumento que representa un medio de cambio en pago de deudas, o como el reemplazo del trueque en especie, y como quiera que sea, se reconoce como el medio legal que sirve como un instrumento de medición para determinan el valor de los bienes, servicios, precios, deudas; aunado a lo anterior, la moneda determina la capacidad adquisitiva de una nación frente a otras naciones, la cual determina cuál es el valor de sus bienes frente a otros Estados.

Ahora bien, en nuestro sistema económico se reconocen la moneda nacional y la moneda extranjera; la moneda nacional es la emitida por el Banco de México en metal o impresa en papel moneda, el cual representa la capacidad adquisitiva de las personas, determinando su valor, dependiendo de las condiciones socioeconómicas del país, mismo que es determinado por el estudio de mercado que realiza en nuestro país el INEGI, de donde se determina el INPC.

Por otra parte, se reconoce la moneda extranjera, la cual es el instrumento que representa el poder adquisitivo de otro país, en relación directa con nuestra capacidad adquisitiva, para poder determinar su paridad cambiaria y, para hacer la diferencia, es importante determinar cuál es el tipo de cambio de la moneda extranjera, que se pretenda convertir al valor de la moneda nacional.

En materia fiscal y conforme a lo dispuesto por el artículo 20 del CFF, se establece que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Monopolio: Por monopolio debemos entender el aprovechamiento exclusivo de alguna industria o comercio, el cual puede provenir de algún privilegio del control absoluto de ciertos bienes o servicios, que en términos de lo dispuesto por el artículo 28 constitucional equipara el monopolio a todo acto que evite o tienda a evitar la libre concurrencia en la producción industrial o comercial y, en general, todo lo que constituye una ventaja exclusiva e indebida en favor de una o varias personas, con perjuicio del pueblo en general o de una clase social.

Por ello, el artículo 28, segundo párrafo de la CPEUM, considera como práctica monopólica toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario, y que tengan por objeto obtener el alza o el control de los precios de mercado; por ello se considera inconstitucional y condena todo acuerdo, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera realicen maniobras para evitar la libre concurrencia o la competencia entre sí y con ello puedan obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, reprocha todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida en favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social.

Mora: Dilación o tardanza en cumplir una obligación, por lo común, la de pagar cantidad líquida y vencida (*Real Academia Española*). Retardo en el pago de las contribuciones en relación con la fecha límite de pago establecida por ley.

Se incurre en mora cuando se incumple la fecha señalada para el cumplimiento de una obligación fiscal, provocando la exigibilidad respectiva en forma coercitiva o forzosa; se puede incurrir en mora por no haberse cumplido puntualmente o dentro del plazo establecido en ley, por lo que el retraso del cumplimiento de una obligación origina la existencia de los créditos fiscales, con sus consecuencias de pagar accesorios legales.

Por lo anterior, *cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales* tendrá como consecuencia en contra del contribuyente “moroso” el que su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno y, en su caso, los demás accesorios que se produzcan hasta que se realice el pago de las contribuciones adeudadas.

Cuando se trate de términos o plazos perentorios (de perecer), quien incurre en mora pierde el derecho o la facultad de realizar los actos que le fueron requeridos oficialmente o por disposición legal.

Motivación: Es un requisito constitucional exigido únicamente a las autoridades en el ejercicio de sus facultades, que consiste en exponer y detallar las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

En términos de lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y **motivado**, por lo que debemos entender al primero de ellos como la cita del precepto legal aplicable al caso, y

por el segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a la aplicación de la norma jurídica al caso concreto. Pero también es importante precisar que estos requisitos de legalidad son inseparables, de modo que la ausencia de cualquiera de ellos produce la ilegalidad del acto de autoridad, es decir, si un acto carece de fundamentación, es ilegal, del mismo modo cuando se omite sólo la motivación.

Multa: Sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada en dinero (*Real Academia Española*). La multa también entendida como sanción siempre es de carácter económico y es impuesta por la autoridad competente, como consecuencia de una infracción a una norma legal. Su finalidad primordial es castigar la transgresión a las disposiciones legales, con el ánimo de evitar la comisión de infracciones; en otras palabras, obedece a fines disciplinarios, por ejemplo, el artículo 55 del CFPC, señala:

> **Artículo 55.** Son correcciones disciplinarias:
>
> **I.** Apercibimiento;
>
> **II.** Multa que no exceda de sesenta días de salario mínimo general vigente en la Ciudad de México.
>
> **III.** Suspensión de empleo hasta por quince días. Esta última fracción sólo es aplicable al secretario y demás empleados del tribunal que imponga la corrección.

Por lo anterior, para la aplicación de una multa es importante que se reúnan ciertos elementos que le dan vida a dicha sanción, como lo son:

a) Que exista una disposición jurídica que regule la obligación de los contribuyentes.

b) Que exista un acto u omisión del contribuyente que vaya en contra de lo establecido en la norma jurídica.

c) Que la disposición legal que establezca la obligación del contribuyente señale que, cuando exista una infracción a la disposición legal, la sanción tendrá el carácter de multa.

d) Que el monto de la multa oscile entre un mínimo y un máximo fijados por la ley, que en ningún caso podrá ser ruinosa o exceder la facultad de pago del infractor y, sobre todo, que la infracción sea sancionada de manera excesiva o desproporcional en relación con la causa infractora.

e) Que la multa determinada por la autoridad se encuentre debidamente fundada y motivada.

Debe tenerse muy presente que el artículo 5 del CFF señala que las disposiciones que establezcan los supuestos de infracción y las sanciones aplicables deben interpretarse estrictamente, lo cual implica exactitud entre una conducta infractora, es decir, que se ubica exactamente a una hipótesis de infracción y a la sanción correspondiente; por lo mismo, debe existir una disposición legal que establezca la multa específicamente aplicable a una infracción de las disposiciones fiscales.

El artículo 3 del CFF define los aprovechamientos como conceptos de ingresos fiscales, dentro de los que se incorporan los ingresos obtenidos por el cobro de las multas y cuotas compensatorias, impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, cuyos recursos podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones, cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, como ocurre en el caso de las cuotas compensatorias, establecidas en la Ley de Comercio Exterior (LCE), cuando dicho destino esté señalado en las disposiciones jurídicas aplicables.

Respecto de las multas de carácter fiscal, éstas deben estar contenidas en las disposiciones fiscales, en cuyo caso el artículo 70 del CFF establece que, para la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Derivado de la imposición de la multa, cuando ésta no se cubra en el tiempo establecido para su cumplimiento, el monto deberá actualizarse desde el momento en que se debió efectuar el pago hasta el momento en que se efectúe el mismo, conforme al artículo 17-A del mismo Código precitado.

A manera de ejemplo, se señala la multa establecida en el artículo 40, fracción II del CFF, el cual señala que cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente imponer la multa que corresponda en los términos de lo dispuesto por el artículo 85, fracción I del referido ordenamiento, en cuyo caso el monto podrá ser la cantidad contenida en la fracción I del artículo 86 del Código en comento y se habrá de establecer la adecuación entre la causa de infracción y la multa fincada, mediante la motivación y fundamentación del oficio sancionador de la autoridad competente.

Múltiple imposición: Cuando se hable de múltiple imposición, estamos frente a un fenómeno indeseado que implica doble o múltiple tributación, lo cual generalmente incide en la capacidad de pago del contribuyente, afectando los principios de proporcionalidad y equidad que tutela el artículo 31, fracción IV de la Constitución, y es consecuencia de que los órganos legislativos federal y local adoptan los mismos hechos o actos jurídicos para establecer contribuciones o impuestos; pero también se suscita cuando dos o más países se arrogan la potestad de exigir contribuciones por razones de residencia del contribuyente de que se trate. Para evitar este problema, a nivel

doméstico, nuestro país, a través de la LCF, ha creado la posibilidad de celebrar convenios de adhesión al SNCF, cuyo propósito fundamental es evitar la doble o múltiple imposición tributaria, controlando las facultades de las entidades federativas y sus órganos legislativos para la justa redistribución de los ingresos fiscales de la nación, que permita dar cumplimiento a los artículos 25 y 26 de la Carta Magna; en materia internacional, se procura la celebración de Tratados para evitar la doble tributación y otros de reciprocidad de información para efectos fiscales; sin embargo, el problema puede prevalecer cuando no existen los Tratados o no se han formalizado conforme al artículo 133 constitucional.

Cabe aclarar que tanto la doble como la múltiple imposición son prohibidas en nuestro Derecho Positivo mexicano por disposición expresa del artículo 73, fracción XXIX-A, último párrafo constitucional, disposición de la cual derivó la LCF, que establece en su artículo 1 el objeto de dicha ley. Ésta se enfoca en: coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los estados, municipios y la Ciudad de México; establecer la participación que corresponda a sus Haciendas Públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento; sin perjuicio del artículo 124 constitucional, pues éste no permite la concurrencia de facultades entre la Federación y los gobiernos locales y municipales, al encontrarse excluidas unas de otras.

N

Nacionalidad: Es el vínculo jurídico que relaciona a un individuo con un Estado, ya sea que haya nacido en dicho Estado, o bien, haya adquirido o en su caso optado por la nacionalidad mexicana, o adquirirla por naturalización, cumpliendo los requisitos establecidos por la Ley General de Población (LGP); además, el artículo 30 constitucional establece los supuestos para la adquisición de la nacionalidad mexicana, la cual puede ser por nacimiento o por naturalización; en ese sentido, se tiene:

> **Artículo 30.** La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.
>
> **A)** Son mexicanos por nacimiento:
>
> **I.** Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.
>
> **II.** Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;
>
> **III.** Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y
>
> **IV.** Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.
>
> **B)** Son mexicanos por naturalización:
>
> **I.** Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización.
>
> **II.** La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley.

Naturalización: Acción y efecto de naturalizar o naturalizarse (*Real Academia Española*). Procedimiento legal mediante el cual una persona física adquiere una nacionalidad diferente del país en el que nació, siempre que satisfaga los requisitos legales para estos propósitos.

Negativa ficta: Presunción por falta de resolución expresa, que indica que lo solicitado por un particular se presume que fue resuelto en sentido negativo a lo solicitado por el peticionario o recurrente; sentido negativo o de negación que se presume por la falta de resolución expresa de la autoridad, por lo que las peticiones por escrito de los ciudadanos, usuarios, empresas o entidades que se hagan a la autoridad pública, si no se contestan por la autoridad competente y en el plazo que marca la ley o las disposiciones administrativas, se consideran “negadas” fictamente, es decir, la negativa es ficta porque no se pronunció respuesta expresa, sin que ello deje en estado de indefensión al peticionante, quien puede esperar a que la autoridad emita resolución a su petición, o bien, enderezar los medios de defensa en cualquier tiempo ante las instancias de impugnación procedentes, conforme a los artículos 37 y 131 del CFF.

Negociación: Puede tener dos acepciones para efectos jurídicos y fiscales; por un lado, relativo a los contratos o acuerdos dirigidos a la conclusión de un convenio o pacto (*Real Academia Española*). En este sentido, se considera que se ha realizado una negociación cuando dos o más partes interesadas en un determinado asunto adoptan un acuerdo para consumar sus pretensiones y, en su caso, cuando resuelven controversias.

Por otro lado, en materia fiscal se entiende como el establecimiento mercantil o industrial, es decir, lo relativo a una negociación a la que corresponde la actividad de un contribuyente, por ejemplo, el caso referido en el segundo párrafo, del artículo 145 del CFF en los siguientes términos:

> Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, conforme a lo siguiente:

Nombramiento: Designación de un cargo público. Es la designación jurídicamente oficial y legal por la que se asigna a un servidor público una función con facultades específicas. Dicho nombramiento tiene como finalidad primordial el acreditar que la autoridad tiene competencia material y jurídica para emitir o efectuar un cargo público y, en su caso, para dictar actos de molestia, así como identificarse ante el obligado fiscal o ante otras autoridades o Tribunales, al momento de ejercer sus facultades.

Ahora bien, para que se pueda efectuar el nombramiento, es importante que la autoridad que lo otorga cuente a su vez con las facultades legales y delegatorias, por ejemplo, lo contenido en el artículo 152, primer párrafo del CFF, el cual establece:

> **Artículo 152.** El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en este Código…

Como se puede apreciar, la designación dependería de la autoridad competente.

Nómina: En materia fiscal, es la relación del personal contratado por una empresa en la que se anotan los datos de identificación de los trabajadores, su salario, días laborados, horas extras, etc., que permite establecer el monto de las percepciones, deducciones e importes que percibe el trabajador en su concepto de sueldos y salarios que perciben como contraprestación por la calidad de su trabajo y el tiempo determinado, que se elaboran periódicamente, en relación con los periodos de pago de sus salarios. La nómina permite acreditar que el trabajador recibió su pago salarial, toda vez que debe estar firmada por el trabajador de conformidad (por estar conforme) al momento en que recibe el pago de su salario y en función de éste se determinan los pagos de las contribuciones respectivas.

Normas jurídicas: Son las disposiciones legales que se establecen en los Códigos y leyes especificadas por las diferentes materias o ramas del Derecho que regulan la interacción de las personas, cuyo incumplimiento o inobservancia generalmente es sancionada por la ley aplicable.

Notas de crédito: Son documentos que los contribuyentes deben elaborar e integrar a su contabilidad porque en ellos se hace constar el otorgamiento de un descuento o bonificación sobre una operación comercial.

Notificación: Documento en el que consta la entrega, para su conocimiento, de una resolución, oficio o acto de autoridad, cuyo destinatario es el contribuyente. La notificación se elabora mediante acta formal en la que se identifica al destinatario el acto que se notifica, si precedió citatorio o no, la fecha y hora de su elaboración, las personas que actuaron en dicha diligencia y la entrega del documento que se notifica. Principalmente la notificación puede ser personal o genérica, según lo señalen las disposiciones fiscales, y se permite que los actos de autoridad puedan ser notificados por medio del correo certificado con acuse de recibo, o por correo ordinario o telegrama, según la naturaleza del acto que se ordena notificar al contribuyente.

El artículo 134 del CFF establece la forma de realizar las notificaciones y al efecto dispone:

> **Artículo 134.** Las notificaciones de los actos administrativos se harán:
>
> **I.** Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
>
> La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.
>
> El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.
>
> Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.
>
> Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones previstas en la fracción I de este artículo, cumpliendo con las formalidades previstas en este Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Aunado a lo anterior, es importante señalar que, en términos de lo dispuesto por el artículo 135 del Código en cita, las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, por lo que al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique, recordando que por días hábiles se entienden aquéllos en los que la ley reconoce como días laborales, y no se computan los días señalados en el artículo 12 del CFF, en cuya disposición se precisa que en los plazos establecidos en días no se contarán los sábados, los domingos, ni el 1 de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1 y 5 de mayo, 16 de septiembre, 20 de noviembre, 1 de diciembre de cada seis años (cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal) y 25 de diciembre; además de los periodos considerados como vacaciones generales de las autoridades fiscales; por excepción, dichas fechas pueden tener variaciones en días señalados por el artículo 12 del CFF.

O

Óbice: Obstáculo, estorbo, impedimento (*Real Academia Española*). En el lenguaje jurídico cotidiano, se emplea esta expresión para afirmar que un asunto o interpretación legal no advierte inconvenientes u obstáculos para arribar a la misma consecuencia o conclusión adoptada.

Obligación: Vínculo jurídico o voluntario que sujeta a una o varias personas a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos (*Real Academia Española*). Es el vínculo jurídico que nos constriñe a cumplir con una prestación consistente en dar, hacer o no hacer, o bien, a permitir la ejecución de algo o de un acto de autoridad, ya por disposición legal o por haber adquirido voluntariamente el cumplimiento de la obligación.

Obligación solidaria: Es la obligación que deben cumplir, indistintamente, el sujeto obligado en primer grado o el responsable solidario, que con ese carácter comparte el cumplimiento de la obligación, ya sea porque adopta ese carácter por disposición legal, o por voluntad o asunción propia, es entonces la obligación conjunta de dos o más personas, para cumplir con las disposiciones fiscales, pero que tienen en su favor los beneficios de orden y excusión; el primero, referente a que el deudor primario cumpla con la obligación fiscal a su cargo, y sólo en defecto de ello, el solidario deberá responder de la misma; el beneficio de excusión corresponde a la posibilidad de hacer valer excepciones o excusarse de cumplirlas por incapacidad económica superveniente, ambos beneficios sólo pueden ser invocados por el obligado solidario.

La responsabilidad solidaria no se presume, sino que resulta de la ley o de la voluntad del responsable solidario, de tal suerte que responderá por el total de la deuda del deudor principal, salvo que la responsabilidad asumida esté limitada, en cuyo caso sólo se responderá hasta por el importe o parte de la obligación asumida por el solidario.

Obligación tributaria: Es el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe al sujeto pasivo a realizar el pago de una contribución de manera proporcional y equitativa a su capacidad contributiva, efectuando aportaciones a la Federación, estado o municipio en que resida, derivado de una relación jurídico tributaria, que surge por los hechos o actos jurídicos realizados por el contribuyente, de los que se deduce el pago de una contribución que se destina a cubrir el gasto público del sujeto activo de la obligación fiscal de que se trate.

En la relación jurídico-tributaria, el sujeto activo es el titular y beneficiario del pago de la contribución, en tanto que el sujeto pasivo es el obligado a efectuar el pago de las contribuciones a las que legalmente esté obligado, según la situación jurídica o de hecho que establezcan las leyes fiscales.

Obligaciones formales: Son las que no corresponden al pago de contribuciones o sus accesorios o de su determinación; se trata de las demás obligaciones que de manera informativa o declarativa deben realizar los contribuyentes, a efecto de no cometer infracciones que puedan ser sancionadas, como las obligaciones de llevar contabilidad, inscribirse en el RFC, expedir comprobantes, etcétera.

Oficialía de Partes: Es la oficina a cargo de un oficial administrativo que acusa recibo de los documentos tramitados a nombre de las autoridades administrativas o de los Tribunales competentes; dicho oficial está encargado de acusar recibo; recibir los escritos y sus anexos; clasificar, procesar y distribuir la documentación a sus destinatarios. Dado que la forma de comunicación ante dichas autoridades o Tribunales es de manera escrita, debe existir constancia de que un documento fue presentado, lo cual se logra con la colocación de un sello por parte de esta oficina receptora, en una copia del documento presentado en la que se deberán anotar los anexos que en su caso se presenten.

Oficio de observaciones: Es el documento emitido por las autoridades fiscales en el ejercicio de su facultad de comprobación, prevista en el artículo 42, fracción II del CFF, y que se emite con fundamento en el diverso artículo 48, fracción IV, del mismo Código, en el que se dan a conocer los resultados obtenidos de la revisión de gabinete, los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y de donde se desprende el incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario para realizar las aclaraciones o corregir su situación fiscal.

Omisión de contribuciones: Es el incumplimiento total o parcial del pago de las contribuciones a las que se encuentra obligado el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Dicho incumplimiento puede derivar básicamente de dos causas: el primero, cuando la omisión de pago se origine por errores de interpretación o aritméticos, por el rechazo de deducciones, compensaciones, acreditamientos improcedentes, cálculos erróneos, etc., que tienen la característica de no ser deliberados por parte del contribuyente, quien deberá pagar las contribuciones y sus accesorios, incluyendo sanciones; en un segundo supuesto, la omisión de contribuciones se relaciona con la voluntad consciente y manifiesta del contribuyente por la elaboración de documentos o contratos que no toleran un análisis de verdad, lo que produce la comisión de un delito fiscal, precisamente por sus características dolosas, tendentes a dejar de pagar al fisco federal o local las contribuciones a las cuales se encontraba obligado, y en materia federal se habrá cometido el delito de defraudación fiscal, en términos de lo dispuesto por el artículo 108 del Código en referencia, el cual establece que comete este delito quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Ontológico: Perteneciente o relativo a la ontología, entendiéndola como la ciencia del ser, en cuanto a su propia idiosincrasia y de lo que esencialmente le pertenece, estableciendo sus características, que le son propias y que no comparte con ninguna otra cosa.

Orden de visita domiciliaria: Documento oficial que contiene un mandamiento de autoridad competente, que jurídicamente puede afectar el domicilio fiscal de una persona física o moral para revisar o comprobar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el que se designan la autoridad o autoridades fiscales facultadas para ese propósito, con fundamento en el artículo 42, fracción III, del CFF. Para ello, la orden de visita domiciliaria debe contener los requisitos exigidos para todo acto de autoridad fiscal, establecidos en los artículos 38 y 43 del Código en referencia, cuyo primer dispositivo exige lo siguiente:

> **Artículo 38.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
>
> **I.** Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Asimismo, la orden de visita domiciliaria debe contener los requisitos establecidos en el artículo 43 del mismo ordenamiento, el cual establece que dicha orden debe indicar:

Artículo 37. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Como se advierte del artículo anterior, la orden de visita debe reunir los requisitos establecidos en la ley, señalando, además, el objeto que tiene la visita domiciliaria y cuáles son las contribuciones y los periodos que se van a revisar; esto es así para que durante la visita domiciliaria, la autoridad se limite a cumplir con el alcance de la orden establecida en dicho documento, sin rebasar sus facultades de comprobación, en la inteligencia de que está de por medio la tutela de las garantías referidas por el artículo 16 constitucional.

Organismo Fiscal Autónomo: Es el organismo creado en materia fiscal con autonomía para el ejercicio de sus funciones y objetivos, dotado de facultades recaudadoras, que puede ser descentralizado y/o desconcentrado, y que tiene a su cargo ciertas funciones en materia impositiva, de las que responde ante la SHCP, o de la entidad o dependencia que lo creó.

P

Pago: Cumplimiento de una obligación determinada en dinero. Entrega de dinero o su equivalente en especie para cubrir un adeudo (*Real Academia Española*). En materia fiscal, el pago de una contribución extingue la obligación fiscal o el crédito fiscal, siempre que se cubran las cantidades que resulten a cargo del contribuyente y para sufragar el gasto público de la Federación, de las entidades federativas y/o de sus municipios.

Pago en parcialidades: Es la autorización que otorga la autoridad fiscal al contribuyente para pagar a plazos las contribuciones omitidas y los accesorios legales generados, sin que dicho plazo exceda de 36 meses, conforme a lo dispuesto por el artículo 66 del CFF.

Pago indebido: Pago que no se debió realizar. Que no es obligatorio ni exigible (*Real Academia Española*). La entrega o entero en dinero que se efectuó por error de hecho o de derecho; se trata de un pago efectuado por el contribuyente en una cantidad mayor a la adeudada, o bien, de una contribución o accesorios que no eran procedentes o resultaron ilegales cuando se cubran a instancia de autoridad. Cuando se efectúa un pago de lo indebido del que se deduce un saldo a favor del contribuyente, éste puede solicitar que el mismo sea devuelto, o bien, puede optar por su compensación, siempre que se trate de los supuestos referidos en los artículos 22, 22-A y 23 del CFF, respectivamente.

Pagos provisionales: Son aquellos pagos realizados por los contribuyentes, que se efectúan por periodos mensuales durante el transcurso de un ejercicio fiscal, que pueden tener el carácter de definitivos o pueden ser considerados a cuenta del impuesto definitivo que resulte al final del ejercicio fiscal de que se trate, según lo dispongan las leyes fiscales respectivas.

Pasivo: Valor monetario total de las deudas y compromisos que gravan a una empresa, institución o individuo, y que se reflejan en su contabilidad (*Real Academia Española*). Conjunto de obligaciones o deudas que tiene un contribuyente, ya sea a corto o largo plazos, que revela su situación financiera, o bien, la solvencia económica que tiene.

Pérdida fiscal: Es el resultado negativo de la actividad de un contribuyente que se obtiene al comparar la diferencia entre los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal y los gastos efectuados en ejecución de su actividad preponderante, cuando el monto de estos últimos sea mayor que los primeros.

Periodicidad: Que se repite con frecuencia a intervalos determinados (*Real Academia Española*).

Frecuencia con la que ocurre o debe cumplirse un evento, obligación o pago.

Persona física: Relativo al individuo o sujeto de la especie humana (*Real Academia Española).*

Para efectos fiscales, es la referencia del sujeto en su individualidad, persona que está afecta a derechos y obligaciones de manera propia, y respecto de quien se determina su situación fiscal, dependiendo de sus actividades, ya sean subordinadas o cuando preste sus servicios de manera independiente, incluso cuando realiza alguna actividad empresarial.

Persona moral: Organización de personas o de personas y de bienes a la que el derecho reconoce capacidad unitaria para ser sujeto de derechos y obligaciones, como las corporaciones, asociaciones, sociedades y fundaciones (*Real Academia Española*). Es un conjunto de personas físicas, agrupadas con un fin lícito, que dan vida o constituyen una sociedad o asociación formal, que adopta personalidad jurídica propia, cumpliendo las formalidades establecidas por la ley.

Personas morales no contribuyentes: Personas morales que se crean con fines no lucrativos, reconocidas legalmente para desempeñar actividades específicas que estarán exentas de pagar contribuciones cuando lo señale expresamente la ley tributaria, como en el caso de los sindicatos obreros, asociaciones patronales, agrupaciones agrícolas, ganaderas y pesqueras o silvícola, religiosas, los partidos políticos, asociaciones civiles de interés público, con fines no lucrativos, las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, etc., atendiendo su objeto o propósitos, tipo de sociedad, etc., siempre que se coloquen en los supuestos de los artículos 93, 95 y 102 de la LISR.

Prescripción: Modo de extinguirse o perder un derecho, como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley (*Real Academia Española*). En materia fiscal, es la institución jurídica liberatoria de obligaciones de pago de créditos fiscales, que favorece al deudor, por inactividad de la autoridad fiscal o del propio contribuyente, durante el plazo de cinco años concedido por el artículo 146 del CFF, para hacer efectivo el crédito fiscal; también es la institución jurídica liberatoria de la acción penal que pudo ser perseguible por querella, por declaratoria o por declaratoria en perjuicio de la SHCP, que se consuma por el plazo de cinco años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito, conforme al artículo 100 del CFF. (La prescripción se ha establecido con el objeto de que tanto los intereses del fisco como el de los particulares no estén vigentes indefinidamente, para dar certeza o seguridad jurídica a los acreedores y deudores).

Presunción de legalidad: Presunción *a priori*, que se concede a los actos y resoluciones de las autoridades administrativas, que admiten prueba en contrario. Presumir que un acto de autoridad es legal, por su sola emisión, aun cuando se entienda que toda presunción admite prueba en contrario. El artículo 68 del CFF señala que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales; sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos y resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho. El mismo criterio se sigue en los artículos 81 y 82 del CFPC respecto de la afirmación de los hechos y el efecto de carga probatoria a quien los afirma, mientras que quien niega lisa y llanamente no está obligado a probar, excepto cuando de su negativa se advierta la afirmación de otro hecho, en cuyo caso, este último debe demostrarlo o probarlo.

Previsión social: Son las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores, que tienen por objeto satisfacer o cubrir contingencias o necesidades presentes o futuras, sin tener el carácter de contraprestaciones obligatorias, excepto cuando el patrón o empleador los ofrezca formalmente en los contratos individuales o colectivos de trabajo; los gastos de previsión social están limitados en la LISR, siempre que se otorguen de manera general a todos

los trabajadores y cuyo propósito fundamental sea el de elevar o mejorar su calidad de vida y la de sus familias.

Principios Generales del Derecho: Son los criterios que alcanzan el carácter de máximas jurídicas o ideas fundamentales que abarcan los efectos de un sistema jurídico determinado y permiten establecer sus características, los límites, el impacto y alcances del Derecho, con tal apreciación y contundencia que resultan aplicables a todas las disposiciones legales, independientemente de la materia de que se trate. Por ejemplo: "nadie por encima de la ley"; "donde la ley no distingue, no es dable distinguir"; "no hay pena si no está prevista en la ley"; "primero en tiempo, primero en derecho"; "los actos simulados con pretensiones jurídicas, no resisten un análisis de verdad legal"; etcétera.

Procedimiento administrativo de ejecución: Facultad de las autoridades fiscales que se lleva a cabo mediante el seguimiento de diversos actos y términos legales, encaminados al cobro coactivo de un crédito fiscal que ya se ha hecho exigible. Procedimiento de cobro que se inicia con el requerimiento de pago y/o embargo de bienes, y termina con el remate o adjudicación de los bienes embargados, cuyo producto es aplicado al importe de la deuda fiscal, que incluirá desde luego los gastos de ejecución generados por la realización de los actos mismos del procedimiento administrativo de ejecución.

Procedimiento de auditoría: Revisión de la contabilidad de una empresa, de una sociedad, etc., realizada por un auditor (*Real Academia Española*). Es el método analítico y organizado que lleva a cabo el perito en la materia, a quien se denomina auditor fiscal, que consiste en el conjunto de técnicas que se aplican para examinar una o más partidas contables de un contribuyente, para establecer su situación o proyección financiera y, en su caso, para determinar el resultado de la revisión de las obligaciones fiscales de un contribuyente.

Proceso legislativo: Consiste en el procedimiento creador, modificador o relativo a la extinción y/o anulación de la ley. Es el proceso establecido en las normas fundamentales o constitucionales para la actuación de los órganos legislativos encargados de la creación, modificación o derogación y abrogación de leyes o parte de ellas, que se realiza a través de fases ordenadas y sucesivas, que se inician con la propuesta, estudio y discusión de la mismas, votación, revisión, aprobación y promulgación y vigencia de una ley o Decreto.

De este modo, el artículo 71 constitucional prevé que el derecho de iniciar leyes o Decretos compete:

> **Artículo 71.** El derecho de iniciar leyes o decretos compete:
>
> **I.** Al Presidente de la República;
>
> **II.** A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión;
>
> **III.** A las Legislaturas de los Estados y de la Ciudad de México; y Fracción
>
> **IV.** A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.

El proceso creador de la ley se encuentra establecido en el artículo 72 de la CPEUM vigente, en los siguientes términos ***:***

> **Artículo 72.** Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:
>
> **A**. Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.
>
> **B.** Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen dentro de los treinta días naturales siguientes a su recepción; vencido este plazo el Ejecutivo dispondrá de diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto. Transcurrido este segundo plazo, la ley o decreto será considerado promulgado y el Presidente de la Cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo. Los plazos a que se refiere esta fracción no se interrumpirán si el Congreso cierra o suspende sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse a la Comisión Permanente.
>
> **C.** El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, (sic DOF 05-02-1917) y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación. Las votaciones de ley o decreto, serán nominales.
>
> **D.** Si algún proyecto de ley o decreto, fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión,

volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A; pero si lo reprobase, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

E. Si un proyecto de ley o decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de su origen, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de la fracción A. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara revisora fueren reprobadas por la mayoría de votos en la Cámara de su origen, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción A. Si la Cámara revisora insistiere, por la mayoría absoluta de votos presentes, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley o decreto sólo con los artículos aprobados, y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.

F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

G. Todo proyecto de ley o decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

I. Las iniciativas de leyes o decretos se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se pasen a la Comisión dictaminadora sin que ésta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de ley o decreto puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.

I (sic DOF 24-XI-1923). El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales. Tampoco podrá hacerlas al Decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.

Productos: Son las contraprestaciones o ingresos de la Federación por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Protocolizar: Incorporar al protocolo o libro de gobierno autorizado una escritura matriz u otro documento que requiera esta formalidad (*Real Academia Española*). Es el acto jurídico en el que un fedatario público, sea notario o corredor público, incorpora a su protocolo, respecto de los actos o contratos celebrados entre particulares ante él, de los que da fe pública de haber sido celebrados conforme a los requisitos de ley y de los testimonios de los hechos en los que hubiere sido solicitada la intervención del fedatario público, para hacerlos constar en su protocolo a petición de parte o de autoridad judicial.

Prueba: Razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo. Justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio, hecha por los medios que autoriza y reconoce por eficaces la ley (*Real Academia Española*). Demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho, por los medios idóneos reconocidos o autorizados por la propia ley. El artículo 79 del CFPC señala que el juzgador, para conocer la verdad, puede valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos. Por consiguiente, los Tribunales o juzgadores no tienen límites temporales para ordenar la aportación de las pruebas que juzguen indispensables para formar su convicción respecto del contenido de la *litis*, ni rigen para ellos las limitaciones y prohibiciones en materia de prueba, establecidas en relación con las partes; por su parte, el artículo 93 del CFPC reconoce como medios de prueba:

...

I. La confesión;

II. Los documentos públicos;

III. Los documentos privados;

IV. Los dictámenes periciales;

V. El reconocimiento o inspección judicial;

VI. Los testigos;

VII. Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia; y

VIII. Las presunciones.

Q

Queja (en el juicio contencioso administrativo): Recurso procesal que se hace valer ante el magistrado instructor de la Sala Regional que conoció de un expediente al que recayó sentencia definitiva, que ha quedado firme o en grado de cosa juzgada, cuando la autoridad no ha dado cumplimiento a la sentencia o lo hace de manera defectuosa, sea por deficiente o excesiva a lo ordenado en la sentencia. Este recurso procesal se puede hacer valer por los particulares que fueron favorecidos en la sentencia que no es acatada por las autoridades demandadas, por una sola vez, con el propósito de que la Sala Regional del TFJA, que emitió el fallo, exija su fiel cumplimiento o el cumplimiento exacto de la sentencia, cuando se verifique que la autoridad obligada ha omitido hacerlo o lo hizo de manera defectuosa o inexacta. La queja se encuentra regulada por el artículo 58 de la LFPCA. De subsistir el incumplimiento de la sentencia por parte de la autoridad obligada a ello, se debe acudir ante un juez de Distrito que se encargará de hacer cumplir la sentencia ejecutoria o definitiva de que se trate.

Querella: Denuncia que se requiere por la parte agraviada en delitos personalísimos o patrimoniales, para poder perseguir los delitos respectivos. Acto por el que el fiscal o un particular ejercen ante un juez o un Tribunal la acción penal contra quienes se estiman responsables de un delito. Reclamación que los herederos forzosos hacen ante el juez, pidiendo la invalidación de un testamento por inoficioso (*Real Academia Española*). Denuncia de una conducta delictiva, por la persona que fue víctima de ella, sin la cual no es posible perseguir el delito cometido.

R

Ratificación: Reiteración de la aprobación previa o confirmar la validez de los actos, palabras, decisiones o escritos, dándolos por valederos y ciertos (*Real Academia Española*). Confirmar la validez y legalidad de un acto administrativo, de un nombramiento, de una decisión, de un contrato o acto unilateral de los particulares, que puede retrotraer los efectos de validez a la fecha de origen del acto o documento primario, o reanudar o extender el nombramiento de una persona que ejerce funciones públicas o privadas, cuando requieren de esta solemne ratificación.

Razón social: Denominación. Nombre, título o sobrenombre con que se distinguen las personas y las cosas (*Real Academia Española*). Es la forma con que se denominan a las personas morales; equivale al nombre de las personas físicas. Pero en el caso de las personas morales no es posible la creación de homónimos, por tanto, deben distinguirse inequívocamente por su razón social de otros nombres que ya hubieren sido otorgados o registrados a favor de otras personas morales, por lo que son irrepetibles.

Reanudación de actividades: Presentación del aviso oficial para dar a conocer a la autoridad fiscal que un contribuyente reinicia o reanuda sus actividades, cuando presentó previamente un aviso de suspensión de las mismas; por lo que, a partir de la presentación del aviso de reanudación de actividades, vuelve a estar obligado a presentar declaraciones periódicas y al cumplimiento de las demás obligaciones fiscales, acorde a su propia actividad, precisamente, porque vuelve a estar “activo” ante el RFC.

Recargos: Nueva carga o aumento de carga. Cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda, por lo general a causa del retraso en un pago (*Real Academia Española*). Es el pago que se hace al fisco por concepto de accesorio legal, en concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno, que se mide a través de una tasa porcentual que se aplica al monto de la deuda principal, por cada mes de retraso, que se incrementa por el paso del tiempo y hasta la fecha en que se realice el pago total de las contribuciones fiscales, sean federales o locales, conjuntamente con la actualización y los demás accesorios legales que se hubieren generado. Cuando el pago de estos accesorios es a cargo de las autoridades fiscales, se les denomina intereses a favor del contribuyente por cantidades que se devuelven a su favor, cuando se exceda el plazo legal para su devolución.

Recaudación fiscal: Recoger o acumular el caudal económico, los ingresos, tesoros o riquezas que por ley pertenecen al fisco. Se puede realizar la recaudación de los ingresos fiscales, de dos maneras:

1. Cuando la autoridad fiscal cobra las contribuciones a los contribuyentes, para allegarse de los recursos necesarios para satisfacer el gasto público.

2. Cuando el importe de lo recaudado se realiza por conducto de los contribuyentes, a quienes la ley establece la obligación de retener o recaudar las contribuciones y enterarlas o entregarlas en breve plazo a la autoridad fiscal, quien a su vez las incorpora o entrega a la Tesorería Fiscal para conformar su erario y destinarlo a sufragar el gasto público.

Recibo bancario con sello digital: Se trata del documento que acusa el recibo de pago de obligaciones fiscales y que ostenta o contiene los signos electrónicos autorizados y/o asignados oficialmente por la autoridad fiscal, que las instituciones de crédito envían o entregan a sus clientes como resultado y comprobante del pago de sus impuestos, y con los cuales se acredita el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya sea por Internet o por ventanilla bancaria, y que como medida de seguridad debe contener una cadena original cifrada que adopta el carácter de sello digital.

Recibo de honorarios: Recibo de pago del importe total o parcial de los honorarios de un prestador de servicios. Escrito o resguardo firmado en que se declara haber recibido dinero u otra cosa. Honorarios (estipendio o sueldo) que se da a alguien por su trabajo en algún arte liberal (*Real Academia Española*). Es el comprobante fiscal que expide una persona física por la prestación de un servicio personal independiente, que debe cumplir los requisitos fiscales para su respectiva deducción fiscal.

Reclamación: Oposición o contradicción que se hace contra algo considerado injusto, improcedente o ilegal, o mostrando por parte del afectado no consentir en ello (*Real Academia Española*). En materia fiscal, es un recurso procesal que tienen las partes en el juicio contencioso administrativo que se encuentra regulado por el artículo 59 de la LFPCA, el cual procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero. La reclamación se interpondrá ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate y tiene la finalidad de modificar las citadas resoluciones en beneficio del reclamante.

Recurso de inconformidad –Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT); Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); SHCP, cuando se trate del recurso previsto por el artículo 11-A de la LCF–: Medio de defensa de carácter autocompositivo que procede contra las resoluciones definitivas o los actos de autoridad que afectan los derechos, obligaciones o el patrimonio de los contribuyentes, quienes deben acudir al departamento o área jurídica de la dependencia que emitió el acto o, en su caso, de la autoridad que tiene conferida la competencia legal para resolver este medio de defensa, para resolver si admite el recurso, lo desecha o lo tiene por no presentado y, en su caso, de admitirse el recurso administrativo, revisar la legalidad del acto impugnado para resolver si lo revoca, lo confirma o lo revoca para efectos determinados.

Recurso de revocación: Acción y efecto de recurrir con el propósito de que la autoridad emitente del acto lo pueda revocar. Es el medio de defensa del que dispone el particular afectado en sus derechos, obligaciones o intereses patrimoniales por un acto administrativo definitivo, para que la autoridad administrativa efectúe la revisión de la legalidad del propio acto recurrido, con la finalidad de que lo revoque, lo modifique o lo mande reponer. La revocación se define como el cambio de decisión de quien emite el acto original, o bien, mutar o modificar una decisión o resolución.

Recursos administrativos: Acción y efecto de recurrir. Medio legal generalmente de carácter optativo respecto de otra instancia de defensa o de alzada, del que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto definitivo, para obtener de la autoridad administrativa competente para resolver el recurso una revisión de la legalidad del acto que se recurre y que, la mayoría de las veces, se trata del área jurídica que pertenece orgánicamente a la misma dependencia que emitió el acto de molestia y por excepción, cuando se trata de una autoridad administrativa que depende de otra entidad de gobierno, pero está facultada específicamente para resolver este medio de defensa administrativo, cuyo propósito es el de revisar la legalidad del acto recurrido, de cuyo resultado se puede emitir una resolución administrativa en la que revoque dejando sin efectos el acto impugnado, o en su defecto, lo confirme, lo modifique o mande reponer el procedimiento o la resolución recurrida; no obstante, la resolución que se emita al recurso administrativo puede tener por no presentado el recurso, desecharlo o sobreseerlo, cuando el caso se hubiere colocado en alguno de los supuestos que impiden resolver el medio de defensa del recurrente.

Relación tributaria (relación jurídico-tributaria): Es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto activo o acreedor (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) por la realización de hechos o actos jurídicos susceptibles de obligaciones fiscales que hubiera realizado el contribuyente, ya de manera esporádica o cuando se trate de una actividad permanente, por las que jurídicamente queda obligado a cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo, particularmente las del pago de contribuciones, definidas como prestaciones o contraprestaciones determinables en dinero, que deben destinarse a cubrir el gasto público.

Registro Federal de Contribuyentes (RFC): Registro que conforma el padrón de contribuyentes activos sujetos a las obligaciones fiscales. Es el registro de información con que cuenta la SHCP, que incluye datos personales de los contribuyentes, relativos a su nombre, fecha de nacimiento, el domicilio señalado por el propio contribuyente para efectos fiscales y su actividad preponderante, de las que se definen las obligaciones y derechos de la persona física o moral, que conforme a las leyes fiscales vigentes sean a cargo del contribuyente o, en su caso, del responsable del pago, la retención o la recaudación de las contribuciones.

En 1961 se creó una clave única alfanumérica, formada por cuatro letras para las personas físicas y tres para las personas morales, así como una parte numérica de seis dígitos, la cual se configura, para las personas físicas, con su fecha de nacimiento, y para las personas morales, con su fecha de constitución o el último cambio de denominación o razón social efectuado. En 1965 se adicionó a la clave de RFC una homoclave diferenciadora y en 1979 se agregó un dígito verificador, con el fin de obtener un control más confiable del universo de los causantes; en la actualidad, también se ha incorporado un registro adicional que se denomina Registro Nacional de Población (RENAPO) y además se están asignando firmas electrónicas avanzadas para la comunicación oficial entre autoridades y particulares o

contribuyentes; no obstante, el RFC mantiene su vigencia y suele ser objeto de actualización y de fiscalización, por tratarse de un dato tradicionalmente adoptado por los contribuyentes cautivos y eficientemente controlado por las autoridades fiscales.

Remate: Oferta de venta de un bien mueble o inmueble al mejor postor, partiendo de un importe menor a su verdadero valor comercial, cuya oferta de compra es aceptada del mejor postor, es decir, se estará a la oferta de compra de mayor valor; la postura u oferta será la que más convenga al oferente del remate, a partir de los valores base de las subastas o almonedas exigidas por la ley, en las que se menciona el valor base para el inicio de remate. En materia fiscal, se lleva a cabo mediante la realización de actos y procedimientos jurídicos que la autoridad fiscal debe realizar desde el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, hasta lograr la venta de los bienes embargados ofrecidos en subasta pública, cuyo producto estará destinado a cubrir el importe de un crédito fiscal, y sólo a falta de posturas o interesados se podrá aplicar el bien para la adjudicación de los mismos y, en su caso, para su donación directa en beneficio de sectores públicos que puedan aprovecharlos para satisfacer necesidades públicas y sociales.

De este modo, el artículo 173 del CFF refiere que la enajenación de bienes embargados por parte de la autoridad fiscal procederá:

> **Artículo 173.**
>
> …
>
> **I.** A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.
>
> **II.** En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
>
> **III.** Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 del Código Fiscal de la Federación.
>
> **IV.** Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

En la sección cuarta del CFF, que comprende del artículo 173 al 196-B, se encuentra regulado lo relativo al remate.

Remuneración: Retribución. Recompensa o pago de algo (*Real Academia Española*). Es el pago en calidad de contraprestación que recibe una persona por su trabajo, considerando para ello el tiempo y la calidad del trabajo o especialización del mismo. Conocido también como sueldo o salario, la remuneración es la contraprestación a favor de un trabajador por la prestación subordinada de su trabajo, que se determina por tiempo y calidad. En esta relación de trabajo se suscitan dos elementos propios del trabajador: la subordinación y la dependencia económica.

Representante: Persona que representa a otra, sea física o moral, en los casos de ausente, menor de edad o discapacitado, a una agrupación, sociedad o comunidad (*Real Academia Española*). En materia fiscal, es la persona que actúa a nombre de un contribuyente frente a las autoridades fiscales, mediante un mandato o poder notarial o mediante una carta poder.

El artículo 19 del CFF establece que *en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante del poder, el aceptante y los testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público*.

La disposición precitada vigente señala que el otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y ésta expedirá la constancia de inscripción correspondiente, cuyo beneficio permitirá que con dicha constancia se podrá acreditar la representación legal en todos los trámites que se realicen ante las autoridades fiscales competentes, siendo responsabilidad del otorgante del mandato el notificar a las autoridades fiscales la revocación del mismo, la cual surtirá sus efectos hasta que se haga del conocimiento de la autoridad.

Requerimiento: Acción y efecto de requerir. Acto judicial por el que se ordena que se cumpla lo solicitado, o bien, que se suspenda o deje de ejecutar o continuar algún acto o algo (*Real Academia Española*). Es el acto administrativo emitido por la autoridad fiscal a los contribuyentes, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones, es decir, versa sobre obligaciones formales y de procedimiento, sea mediante un oficio citatorio para que el contribuyente se apersone con lo requerido en el domicilio oficial de la autoridad, o bien, mediante actuaciones dentro de una orden de visita domiciliaria o, en su caso, mediante oficio de requerimiento para que se entreguen documentos o informaciones, requeridas expresamente, para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

El CFF, en su artículo 42, establece los supuestos mediante los cuales las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación, con el fin de verificar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su defecto, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, y sus accesorios legales.

Requerimiento de pago: El requerimiento de pago es el acto de autoridad administrativa por medio del cual se inicia el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal exigible.

Resolución: Acción y efecto de resolver o resolverse. Decreto, providencia, auto o fallo de autoridad gubernativa o judicial (*Real Academia Española*). En materia jurídica, es la denominación que se da a una sentencia, laudo, fallo o cualquier acto por el que se resuelve una instancia o medio de defensa.

Resolución Miscelánea Fiscal (RM): Son las reglas de carácter general que emite la SHCP para complementar y dar claridad a las disposiciones fiscales contenidas en leyes tributarias en lo general y a disposiciones legales de comercio exterior en lo particular.

Retroactividad (efecto retroactivo o regresivo de una ley o disposición legal): Que obra o tiene fuerza sobre lo pasado (*Real Academia Española*). Aplicar una disposición presente respecto de actos o actividades realizados en el pasado y atendidos conforme a las disposiciones que estuvieron vigentes en la fecha de su realización, cuya característica principal es que la nueva disposición puede causar un perjuicio a los particulares, es lo que prohíbe la Constitución en su artículo 14. En efecto, la retroactividad está limitada en el artículo 14 constitucional, que señala: *A ninguna Ley se dará efecto retroactivo* ***en perjuicio de persona alguna***, por ende, la retroactividad sí está permitida cuando la nueva disposición legal beneficie a los particulares, de manera especial, cuando se trate de sanciones pecuniarias cuyo importe se disminuye o cuando se trata de la reducción de penas de prisión.

Revisión: Es el recurso procesal que se interpone para obtener la revocación o modificación de una sentencia en los casos determinados por las leyes (*Real Academia Española*). Es el recurso procesal por medio del cual pueden ser impugnadas por parte de la autoridad las sentencias de las Salas Regionales del TFJA, precisamente, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los 15 días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a los supuestos establecidos en la LFPCA. El recurso de revisión puede ser tramitado como segunda instancia en los amparos indirectos iniciados por los amparistas ante los jueces de Distrito y en amparo directo sujeto a revisión, ante la SCJN, cuando se ubiquen en los supuestos señalados en la Ley de Amparo.

Revocar: Modificar o dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución (*Real Academia Española*). Dejar sin efecto un acto administrativo. Sólo puede revocar quien emite una decisión; por tanto, es propia del emitente de un acto, decisión o resolución, incluso en cumplimiento de una sentencia.

Riesgo de trabajo: Accidentes o enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo. El artículo 473 de la LFT señala que los riesgos de trabajos son los accidentes y enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo.

Rompimiento de cerraduras: Es el acto material que realiza la autoridad fiscal ejecutora, en cumplimiento de un mandato de autoridad competente, que incluya expresamente esta posibilidad, si durante el embargo la persona con quien se entienda la diligencia se opone o no abriere las puertas de las construcciones, edificios, oficinas o instalaciones señalados para el inicio o la ejecución del procedimiento administrativo de ejecución. En tal caso, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que impidieran el acceso, para que el depositario tome posesión de los bienes sujetos a embargo, para llevar adelante lo ordenado por la autoridad competente, pudiendo aplicarse las medidas de apremio del artículo 40 del CFF, con la única salvedad de no afectar bienes inembargables al tenor del artículo 157 del mismo Código.

S

Salario: Contraprestación que corre a cargo del patrón o empleador, que se debe cubrir en efectivo al trabajador por el tiempo y su calidad de trabajo.

Salario mínimo: De conformidad con lo preceptuado por el artículo 90 de la LFT, salario mínimo es la cantidad mínima que puede pagarse en efectivo al trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo.

Por mandato constitucional, el salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, para proveer la educación obligatoria de los hijos y sus alimentos. Se considera de utilidad social el establecimiento de instituciones y medidas que protejan la capacidad adquisitiva del salario y faciliten el acceso de los trabajadores a la obtención de satisfactores. Sin embargo, debido a que la sociedad advierte que no se logra alcanzar el propósito de que el salario mínimo sea suficiente para cubrir las necesidades de un jefe de familia, las empresas y trabajadores celebran contratos individuales o colectivos de trabajo, en los que se conceden prestaciones de previsión social para elevar el nivel de vida de los trabajadores o, en su caso, se pactan los salarios aun en los trabajos más modestos, con un salario mayor al mínimo o se pactan en dos o más salarios mínimos, siendo cada vez menos los empleadores que pagan el salario mínimo establecido por la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos (CONASAMI) establecidos por regiones del territorio nacional, sin que sea inconstitucional o ilegal que se pague precisamente el salario mínimo por las empresas o empleadores.

Saldo a favor: Se habla de saldo a favor cuando el monto del impuesto que se calcula al final del ejercicio, o en los pagos provisionales considerados como definitivos, es menor al total de los pagos de las contribuciones definitivas, de modo que el saldo que resulta es a favor del contribuyente, quien tiene el derecho de compensar, o bien, de solicitar su devolución.

Sentencia: Es la denominación que se da a la resolución dictada en un juicio y por un juzgador o Tribunal competente. Es la decisión de cualquier controversia o litigio que se resuelve por un tercero ajeno a las partes en contienda, sea un juzgador o en forma colegiada (por varios juzgadores) que deciden a cuál de las partes en controversia les asiste el derecho o la razón jurídica, por lo que la decisión es heterocompositiva, ya que la decisión de la sentencia es por cuenta de terceros ajenos a la controversia que deben actuar de manera imparcial, pronta y/o expedita. Sentencia es la resolución que pronuncia el juez o Tribunal para resolver actuaciones o el fondo del litigio, conflicto, controversia, lo que significa la terminación normal del proceso, por lo que las sentencias son interlocutorias cuando resuelven recursos procesales o incidentes que se suscitan durante el desarrollo del juicio, y son sentencias de fondo, las que resuelven el fondo o causa concreta del litigio, pero las sentencias pueden ser objeto de instancias de alzada, ya en apelación o en amparo directo, y adoptan firmeza o el grado de cosa juzgada cuando ya no permiten su impugnación, al no existir instancia adicional o ulterior.

A afecto de dar una definición legal, a continuación, citamos el artículo 220 del CFPC, que sobre el particular, señala lo siguiente:

> **Artículo 220.** Las resoluciones judiciales son acuerdos o decretos, autos o sentencias; acuerdos o decretos, si se refieren a simples determinaciones de trámite; autos, cuando decidan cualquier punto dentro del negocio, y sentencias, cuando decidan una causa procesal o incidental o, el fondo del negocio.

Así, podemos afirmar que la sentencia es una resolución judicial o jurisdiccional, que por imperativo decide el fondo del negocio sujeto a consideración del juzgador o Tribunal competente, el cual, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 219 y 222 del CFPC debe cumplir los siguientes requisitos:

- Expresarán el Tribunal que las dicte.
- Expresarán el lugar.
- Expresarán la fecha.
- Expresarán sus fundamentos legales.
- Se firmarán por el juez, magistrados o ministros que las pronuncien.
- Serán autorizadas, en todo caso, por el secretario.
- Contendrán una relación sucinta de las cuestiones planteadas y de las pruebas rendidas.
- Contendrán las consideraciones jurídicas aplicables, tanto legales como doctrinarias.
- Contendrán los motivos para hacer o no condenación en costas.
- Terminarán resolviendo con toda precisión, los puntos sujetos a la consideración del Tribunal, y fijando, en su caso, el plazo dentro del cual deben cumplirse.

De este modo, cabe hacer mención de que en materias tanto fiscal como administrativa no habrá condena en costas.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 de la LFPCA, la sentencia definitiva podrá:

> **Artículo 52.** La sentencia definitiva podrá:
>
> **I.** Reconocer la validez de la resolución impugnada.
>
> **II.** Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
>
> **III.** (Se deroga)
>
> **IV.** Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa. En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento. Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.
>
> **V.** Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:
>
> **a)** Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en la fracción IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses tratándose del Juicio Ordinario o un mes tratándose del Juicio Sumario de conformidad con lo previsto en el artículo 5814 de la presente Ley, contados a partir de que la sentencia quede firme.

Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando, tratándose de asuntos fiscales, hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

Si el cumplimiento de la sentencia entraña el ejercicio o el goce de un derecho por parte del demandante, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que la autoridad hubiere cumplido con la sentencia, el beneficiario del fallo tendrá derecho a una indemnización que la Sala que haya conocido del asunto determinará, atendiendo el tiempo transcurrido hasta el total cumplimiento del fallo y los perjuicios que la omisión hubiere ocasionado, sin menoscabo de lo establecido en el artículo 58 de esta Ley. El ejercicio de dicho derecho se tramitará vía incidental.

Cuando para el cumplimiento de la sentencia, sea necesario solicitar información o realizar algún acto de la autoridad administrativa en el extranjero, se suspenderá el plazo a que se refiere el párrafo anterior, entre el momento en que se pida la información o en que se solicite realizar el acto correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

Transcurridos los plazos establecidos en este precepto, sin que se haya dictado la resolución definitiva, precluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo. Párrafo reformado

En el caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

La sentencia se pronunciará sobre la indemnización o pago de costas, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 6o. de esta Ley.

Servicio profesional: Es el servicio prestado por un profesionista que ha cumplido los requisitos exigidos por la Ley de Profesiones, y está autorizado mediante una patente para ejercer una profesión.

Silencio administrativo: Figura jurídica que indica que una petición, escrito o promoción no es respondido o resuelto dentro de un plazo considerado de breve término, o dentro del plazo establecido por una disposición legal, en cuyo caso, se puede configurar la afirmativa ficta, o bien, la negativa ficta, pero cuando la petición no admite medios ordinarios de defensa, se debe solicitar a un juez de Distrito en la vía de amparo indirecto, que se acate el derecho de petición, tutelado por los artículos 8 y 35, fracción V de la Carta Magna.

En materia fiscal y administrativa, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 37 y 131 del CFF, el silencio de la autoridad indica la presunción de que lo solicitado por el peticionante fue negada, es decir, produce la negativa ficta, en la inteligencia de que las autoridades fiscales deben dictar su respuesta o resolución en un plazo de tres meses; y transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. Conviene precisar que las instancias corresponden a los medios de defensa y las solicitudes serán aquellas peticiones que no tengan el carácter de medios de defensa.

Síndico del contribuyente: Es quien representa en forma altruista a un sector de contribuyentes de su localidad, ante las autoridades fiscales, brindándoles apoyo para resolver planteamientos relacionados con la aplicación de las normas fiscales. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 33, fracción II del CFF, para ser síndico, se deberán reunir los siguientes requisitos:

Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

...

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de

que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:

a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.

b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados.

c) Prestar sus servicios en forma gratuita.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá expedir las reglas de carácter general que precisen las funciones de los síndicos, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinentes para la debida aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en esta fracción.

Sobreseimiento: Sobreseer. Es el impedimento por causa legal que evita que la autoridad o Tribunal competente pueda resolver una controversia ante ellos planteada. Determinación procesal que se dicta en sede jurisdiccional o administrativa que obliga a dejar sin materia el expediente de impugnación, por sobrevenir una causa que impide continuar con la secuela procesal y dictar sentencia o resolución, provocando la conclusión inmediata del medio de defensa o juicio de que se trate.

En el caso del recurso de revocación establecido en el CFF, el artículo 124-A señala que procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

Artículo 124-A. Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.

III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

En el caso del juicio seguido ante el TFJA, el artículo 9 de la LFPCA establece las causales de sobreseimiento en los siguientes casos:

Artículo 9. Procede el sobreseimiento:

I. Por desistimiento del demandante.

II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.

III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio si su pretensión es intransmisible o, si su muerte, deja sin materia el proceso.

IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.

V. Si el juicio queda sin materia.

VI. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo. El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

Sujeto: Relativo a las personas a quienes se dirige la norma jurídica. En materia fiscal, se refiere al primer elemento de tributación que surge dentro de la relación jurídico-tributaria, siendo el sujeto activo la entidad de gobierno que tiene el carácter de acreedora y el sujeto pasivo, sobre quien recaen las obligaciones fiscales o de otorgar prestaciones o contraprestaciones; son sujetos activos la Federación, los estados y sus municipios, o el Distrito Federal, dado que son los que tienen derecho a exigir el pago de los tributos, y por lo que se refiere al sujeto pasivo, es la persona obligada al pago de las contribuciones previstas en las leyes fiscales, sean federales o locales.

La anterior definición tiene su origen en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, al señalar que:

> **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:
>
> …
>
> **IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Suspensión de actividades: La suspensión de actividades se da cuando el contribuyente interrumpe su actividad o actividades por las cuales está obligado a dar cumplimiento a las obligaciones fiscales según su RFC, por lo que a partir de que presenta su aviso de suspensión de actividades, no puede realizar operaciones de ninguna especie, sino hasta que reanude las mismas ante las autoridades competentes.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21, fracción III del RCFF, se debe presentar aviso de suspensión de actividades cuando el contribuyente interrumpa las actividades por las cuales está obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos, siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago, por sí mismo o por cuenta de terceros.

No será necesario dar este aviso cuando se tengan que presentar los avisos de liquidación, sucesión o de cancelación a que se refieren las fracciones IV y V del artículo 14 de este Reglamento.

Ahora bien, el dar aviso a la autoridad fiscal conlleva las siguientes consecuencias:

a) Este aviso, durante su vigencia, libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas, excepto tratándose de las del ejercicio en que interrumpa sus actividades y cuando se trate de contribuciones causadas aún no cubiertas o de declaraciones correspondientes a periodos anteriores a la fecha de inicio de la suspensión de actividades.

b) Durante el periodo de suspensión de actividades, el contribuyente no queda relevado de dar los demás avisos previstos en este Reglamento.

c) Los contribuyentes que reanuden actividades no podrán presentar dentro del mismo ejercicio fiscal nuevo aviso de suspensión.

d) El aviso de suspensión a que se refiere esta disposición deberá presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente a más tardar en la fecha en que el contribuyente hubiere estado obligado a presentar declaración en caso de haber realizado actividades.

Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución: Solicitud que realiza el contribuyente, a la autoridad ejecutora, para que tenga a bien suspender el procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se otorgue garantía del interés fiscal y, en su caso, se exhiba el medio de defensa, la solicitud de pago en parcialidades o diferido, o la solicitud de condonación de multas o de reconsideración del crédito fiscal de que se trate. Para obtener dicha suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, como ya se precisó, es necesario garantizar el interés fiscal en alguna de las modalidades que prevé el artículo 141 del CFF.

El artículo 142 del CFF establece los casos en que procede garantizar el interés fiscal:

> **Artículo 142.** Procede garantizar el interés fiscal, cuando:
>
> **I.** Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
>
> **II.** Solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
>
> **III.** Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.
>
> **IV.** En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.
>
> No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

T

Tarifa: Tabla de precios, derechos o cuotas tributarias. Precio unitario fijado por las autoridades para los servicios públicos realizados a su cargo (*Real Academia Española*). Tabla de precios, derechos o cuotas tributarias que se aplican a la base gravable.

Tarjeta tributaria: Medio de identificación fiscal del contribuyente que se utiliza para efectuar declaraciones electrónicas por ventanilla bancaria o en el SAT.

Tasa: Tributo que se impone al disfrute de ciertos servicios o al ejercicio de ciertas actividades (*Real Academia Española*). Expresión numérica, progresiva y porcentual que se le aplica a la base gravable, en observancia al principio de proporcionalidad que refiere la capacidad de pago del contribuyente.

Tasa de interés: Rendimiento o costo expresado en porcentaje que otorga o causa un capital. Por ejemplo, se puede entender como la tasa pactada en concepto de interés del capital prestado o de un préstamo recibido por el deudor quien, al pagar su adeudo, debe incluir el importe de los intereses pactados conforme a las tasas o tasa convenidas por las partes. La tasa de interés puede ser legal o convencional; la primera resulta a falta de estipulación previa sobre su cuantía, por lo que es fijada por la propia ley, y al caso aplica el artículo 2395 del CCF, que establece que el interés legal es del 9% anual.

El interés será convencional cuando ha sido pactado por los contratantes, y puede ser mayor o menor que el interés legal; pero cuando el interés sea tan desproporcionado que haga fundadamente creer que se ha abusado del apuro pecuniario, de la inexperiencia o de la ignorancia del deudor, a petición de éste, el juez, teniendo en cuenta las especiales circunstancias del caso, podrá reducir equitativamente el interés hasta el tipo legal.

De este modo, por lo que a la materia fiscal se refiere, la tasa de interés es equivalente a la tasa de recargos, con la salvedad de que la primera corre a favor del contribuyente que tenga derecho a recibir una devolución de contribuciones, y la segunda se da en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, conforme al artículo 21 del CFF.

Teleología: Fil. Doctrina de las causas finales. La palabra “teleología” viene del griego *télos*, que significa fin, y *logos*, tratado o razón. Lo teleológico tiene relación con los fines, por ejemplo, una ética teleológica es aquella que se relaciona con los fines de mi acción.

Teología: Literalmente, se refiere al estudio de Dios, de modo tal que tiene como función principal la de ayudar al crecimiento de la fe, exponiendo la filosofía de Dios, según la doctrina a la que se pertenezca. Si en términos generales la teología es una reflexión sobre Dios (y en este sentido existe también una teología filosófica), en el sentido más simple de la Iglesia católica es una reflexión que intenta conocer y comprender la fe a partir de la razón. Así pues, la teología presupone la fe como fundamento experiencial e intenta en ella y a través de ella el conocimiento y la comprensión de la fe.

U

Universo de contribuyentes: Es la totalidad de personas físicas y morales que se encuentran incorporadas al padrón fiscal y obligadas al pago de contribuciones y demás obligaciones fiscales.

V

Valor agregado *:* Es el valor añadido en los procesos productivos de cada uno de los sectores de la economía, aplicable a la provisión y consumo de bienes o a la prestación de servicios.

Vender: Traspasar a alguien por el precio convenido la propiedad de lo que uno posee. Exponer u ofrecer al público los géneros o mercancías para quien las quiera comprar (*Real Academia Española*). Es el acto jurídico por medio del cual el propietario o vendedor de una cosa transmite la propiedad del bien al adquirente o comprador. Es una modalidad de enajenación.

Al respecto, el artículo 2248 del CCF define que “vender” es el acto en razón del cual una persona se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, a cambio de un pago en precio cierto y en dinero.

Visita domiciliaria: El artículo 16 constitucional prevé que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se ha cumplido con los Reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas, así como a las formalidades prescritas para los cateos. Pero es importante mencionar que, en materia fiscal, la visita domiciliaria deba realizarse en el domicilio fiscal señalado por el contribuyente, excepto cuando la autoridad considere como tal los casos referidos por el artículo 10 del CFF.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

*

Cantidades sujetas a actualización

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Principios generales del derecho

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Cuando nos referimos a los Principios Generales del Derecho, existen importantes cuestionamientos sobre su connotación o definición, como respecto del catálogo que los conforma, y resulta que al investigar este tema hemos constatado que no es posible encontrar una definición concreta o apropiada que nos permita apreciar lo que debemos entender por Principios Generales de Derecho, y menos aún fue posible encontrar un catálogo que nos permita identificarlos o aludir a ellos, pues para algunos autores, dichos principios se relacionan con los métodos de interpretación de la norma jurídica, y en otros casos son referidos como fuentes formales del Derecho o los relacionan con los elementos o caracteres de las normas jurídicas.

¿Es acaso lo mismo referirse a los principios del Derecho, entendidos como las fuentes del Derecho, o si los relacionamos con los elementos de las normas jurídicas o su interpretación, para establecer el carácter propio de los Principios Generales del Derecho?

Los pocos tratadistas de este tema no han logrado una definición que permita establecer qué debemos entender por estos principios, puesto que nos remiten a teorías clásicas del **iusnaturalismo** y del **iuspositivismo,** como a continuación se describen.

Concepción *iusnaturalista* de los Principios Generales del Derecho

Son verdades jurídicas fundamentales y universales de la ética social, derecho natural o axiología jurídica, que existen en la naturaleza y son inherentes al hombre, con independencia de la función legislativa, que consagran y persiguen la justicia y que constituyen la base de la estructura jurídica.

Concepción *iuspositivista* de los Principios Generales del Derecho

Para esta corriente, *los principios generales de derecho sirven de soporte y se encuentran contenidos en las normas positivas, es decir, en el derecho vigente. Existen tratadistas que consideran que los principios generales de derecho son los propios principios generales, dado que la esencia de los mismos radica en los valores supremos de la sociedad que compone un Estado y en la organización de los poderes supremos*.

En ambos casos, se considera que los Principios Generales del Derecho responden a una verdadera fuente de creación de las leyes, incluso, para poder ser eficaz y coercitiva, pero también se observa que son considerados como el conjunto de reglas fundamentales que tienen el carácter de verdades jurídicas indiscutibles, de carácter general que integran e interpretan las normas jurídicas.

La posición racionalista escinde el Derecho en dos órdenes jurídicos específicos y distintos: el natural y el positivo; el primero, conforme a la razón, y el otro, producto de la voluntad del sistema político, el cual no puede sostenerse. Es evidente que el Derecho, producto típicamente humano, es una obra de la inteligencia humana: ella es la que descubre, desarrolla y combina criterios que enuncian un comportamiento entendido como justo.

Por ello, ante la polémica acerca de si los citados principios son de derecho natural o se ubican en supuestos estrictamente de la escuela positivista, se ha planteado la cuestión de cuál debe ser el método para conocer tales principios: el deductivo o el inductivo. Para quienes sostienen su origen en un derecho natural, como distinto del Derecho Positivo, el método tiene que ser solamente deductivo a partir del concepto de naturaleza humana; pero para quienes piensan que el Derecho Positivo comprende los Principios Generales del Derecho, el método para descubrir tales principios es la inducción a partir de las leyes vigentes; no obstante, el carácter creador del Derecho que se pretende atribuir a estas consideraciones nos lleva a apreciar que se les atribuye un carácter de fuente formal de la legislación, de modo que se consideran como sustancia de la creación de las normas jurídicas.

Para lograr un sentido apropiado de lo que corresponde a los Principios Generales del Derecho, deben tomarse en cuenta las posibles causas en las que se apoyaron las diversas doctrinas al pretender describir estos principios, por lo que es válido analizar a qué rango conceptual se les atribuyó un carácter u otro, si los clasificamos como principios del Derecho en forma de fuentes creadoras, o si los analizamos como elementos de las normas jurídicas o los relacionamos con su interpretación, y si ello nos permite ubicar en alguno de estos supuestos a los citados principios, de ahí que

realicemos el siguiente análisis:

1. Como principios del Derecho, en forma de fuentes creadoras, estaríamos considerando que en sentido amplio requerirán de los hechos, la doctrina o la ideología que influyen en las causas creadoras de la ley, incluyendo la costumbre, los usos, la jurisprudencia, el Derecho consuetudinario y la propia ley que permite la creación, abrogación o derogación de las normas jurídicas, en cuyo caso se combinarían los conceptos tanto de la doctrina *iusnaturalista* como de la doctrina *iuspositivista,* pero estaríamos partiendo de las causas creadoras del Derecho, no de sus principios generales.

2. Como elementos de las normas jurídicas, atenderíamos primero al mandato que persigue la Norma de Derecho y su carácter coercitivo, seguido de los elementos que conforman la ley, en su carácter de juicios generalizados entre fenómenos y sus consideraciones causales, es decir, de causa y efecto; para inducir al hombre a actuar o retraerse de una acción u omisión, que procura el interés social a partir de la interacción humana; por ende, se atendería a la imposición del poder público, la generalidad y su preponderancia al bien común (que son sus condiciones extrínsecas) y sus condiciones intrínsecas, relativas a la justicia, posibilidad de su cumplimiento, adaptación con la naturaleza y costumbres del lugar, las cuales se conjugan con la permanencia y publicación, que obedecen a los propósitos de política legislativa, reconociendo también que la norma jurídica puede ser de orden general, abstracta e impersonal, o por el contrario, de tipo particular, concreta o individualizada.

Bajo estas apreciaciones, estaríamos sujetos al Derecho Positivo o vigente, independientemente de que ello pudiera partir de otros enfoques relativos a los elementos de la ley o de las normas jurídicas. Por tanto, no estaremos en presencia de Principios Generales del Derecho por la sola razón de referirnos a las disposiciones de Derecho, cuando la característica especial de dichos principios es que no se plasman o integran a las disposiciones legales, pues de ser así, los citados principios pasarían a ser parte del derecho vigente o positivo.

3. Como métodos de interpretación, nuevamente estaríamos a las posibilidades de interpretar contenidos y alcances de leyes, incluso, sujetos a las principales fuentes de interpretación legal, como la fuente "auténtica", que es aquélla en donde el legislador expresa de manera concreta su pensamiento y su voluntad; la fuente "coordinadora", buscando una tesis que haga posible la vigencia sin contradicciones de los preceptos que corrieran el riesgo de la antítesis; la fuente "jerárquica", que atiende el rango superior entre las disposiciones legales, de una ley supraordinada sobre otra que le sea subordinada; la fuente "doctrinal", que define cuál de las disposiciones conserva su vigencia. En estos casos, independientemente de otros métodos de interpretación reconocidos en nuestro sistema jurídico, no podría pasar inadvertido que invariablemente estamos frente a la existencia de una norma de Derecho Positivo o vigente, lo que excluye a los Principios Generales del Derecho, cuya característica esencial es que no se encuentran incorporados al texto de una ley.

Tal vez por estos razonamientos es que nuestro ilustre jurista mexicano, don Ignacio Burgoa Orihuela, en su obra *Diccionario de Derecho Constitucional,* se refirió en un sentido más apropiado a los Principios Generales del Derecho como *la fuente de colmación de las lagunas de la ley o la fuente supletoria de la falta de ésta, para resolver los conflictos jurídicos*; el insigne maestro, nos heredó sus consideraciones sobre el particular, al precisar:

> **Principios Generales de Derecho.** Debe entenderse como la norma elaborada por la mente investigadora mediante el análisis inductivo del sistema jurídico mexicano y de los sistemas culturales afines, con vista a establecer, en juicios lógicos en que deban traducirse tales principios, las notas uniformes que rijan a todas las instituciones integrantes de tales sistemas. Ahora bien, un principio general del derecho, desde el punto de vista del citado precepto constitucional, ***no debe estar acogido en ninguna disposición escrita*** **para considerarlo como índice rector de las resoluciones jurídicas**, pues suponer lo contrario, equivaldría a aplicar la norma legal en que tal principio se contuviera, dándose la hipótesis primera, consignada en la prevención constitucional a que nos referimos.

Desde luego, nuestro inolvidable maestro había referido sus consideraciones en función de lo que establece el artículo 14, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que textualmente señala:

> **Artículo 14.** En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, **y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.**
>
> (Énfasis añadido.)

Del contenido de esta disposición es de donde surge la necesidad de precisar una definición que nos permita entender cuáles serían los presupuestos relativos a los Principios Generales del Derecho, debido a que de la simple lectura de esta hipótesis constitucional se puede apreciar, en esencia, que la sentencia definitiva que recaiga a un juicio de orden civil debe ser conforme a la letra o a la interpretación de la ley; y a falta de disposición expresa, es cuando se debe acudir en vía de fundamento a los Principios Generales del Derecho; entonces, el contenido de la sentencia se puede pronunciar:

a) Conforme a la letra o interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta.

b) Se fundará en los Principios Generales de Derecho.

Por lo anterior tenemos que, el juez o Tribunal competente, al dictar una sentencia, debe estar a la interpretación directa de la ley aplicable al caso concreto, y de no existir disposición expresa, es cuando, "supletoriamente", se fundará el sentido de su fallo en los Principios Generales del Derecho, empero debe precisarse que no se trata de considerar a estos principios como fundamentos jurídicos, sino como sustento del sentido de la sentencia obsequiada por el juez o Tribunal que resuelva la causa de que se trate.

En efecto, no se puede adoptar literalmente del texto en comento que el Principio General del Derecho adoptará el carácter de fundamento de Derecho, precisamente porque no está incluido en una disposición expresa; de tal suerte que es posible considerar que el legislador constituyente quiso referirse a fundar la sentencia en tales principios, considerándolos como un elemento de sustento para soportar el contenido y sentido de una sentencia, por las peculiares condiciones de la controversia, las cuales no estuvieran previstas en disposición específica y/o expresa, pero la lógica indica que no encontraremos normas jurídicas que expongan un catálogo de los Principios Generales del Derecho en grado de fundamentos jurídicos, sino más bien, nos remitiremos a las consideraciones que por su alcance permiten establecer las características inherentes a un sistema jurídico, que son precisamente los criterios que alcanzan el carácter de *máximas jurídicas* o *ideas fundamentales*, las cuales abarcan los efectos de un sistema jurídico determinado y permiten establecer sus características, los límites, el impacto y alcances del Derecho con tal apreciación que resultan aplicables a todas las disposiciones legales, independientemente de la materia de que se trate.

Para llegar a la conclusión que antecede fue indispensable analizar la postura de algunos autores que ofrecieron una posible definición de los Principios Generales del Derecho de la siguiente manera:

Para Rafael Preciado Hernández, estos principios son *los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón y fundados en la naturaleza espiritual, libre y sociable del ser humano, los cuales constituyen las estructuras fundamentales de toda construcción jurídica posible e histórica*.

Para Castro y Bravo, existen tres tipos fundamentales de los citados principios: los de derecho natural, los tradicionales y los políticos.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha fijado su postura de la siguiente manera:

> …Los tratadistas más destacados del derecho civil, en su mayoría, admiten que los principios generales del derecho deben ser **verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, mediante procedimientos filosófico-jurídicos de generalización**, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiere pronunciado si hubiere estado presente, o habría establecido, si hubiere previsto el caso; siendo condición también de los aludidos "principios", **que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse aplicando aquéllos**; de lo que se concluye que no pueden constituir "principios generales del derecho", las opiniones de los autores, en ellas mismas consideradas, por no tener el carácter de generalidad que exige la ley y porque muchas veces esos autores tratan de interpretar legislaciones extranjeras que no contienen las mismas normas que la nuestra.
>
> (Énfasis añadido.)

Podríamos entonces considerar que los Principios Generales del Derecho son reductibles pero eficaces cuando adoptan el carácter de máximas jurídicas aceptadas por la sociedad especializada en la materia jurídica, incluso de manera científica, cuyos presupuestos no se encuentran establecidos ni contenidos literalmente en una norma jurídica o disposición legal; sin embargo, los criterios respectivos siempre harán alusión a las directrices que se deducen del sistema jurídico de que se trata, por lo que el juzgador puede aplicar a un caso excepcional no regulado en ley, para apelar o sustentar la conclusión alcanzada al momento de emitir una sentencia; es decir, los Principios Generales del Derecho son juicios jurídicos que definen las características del Derecho y ofrecen un sentido lógico que implica certeza jurídica a los gobernados cuando excepcionalmente se advierte una omisión o laguna legal, la cual se resuelve mediante la aplicación de un Principio General del Derecho.

Otra circunstancia que amerita análisis y consideración es la relativa a la aplicación de los Principios Generales del Derecho en materias en las que se dicten sentencias, diferentes a la materia civil, que podrían cuestionarse de la interpretación literal del último párrafo del artículo 14 constitucional, en cuyo caso, la causa de suplir la omisión legislativa obligue al juzgador o Tribunal competente a apoyarse en dichos principios para resolver la controversia de que se trate, en cuyo supuesto se tendría la misma posibilidad de contar con un razonamiento que sirva de sustento para fundar el sentido de una sentencia, sin que por ello se cause perjuicio a lo dispuesto por la disposición constitucional, y así fue resuelto en una tesis aislada del Poder Judicial de la Federación (PJF), por conducto de un Tribunal Colegiado de Circuito, cuyo tenor es el siguiente:

> **PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. SU FUNCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.** Tradicionalmente se ha considerado en el Sistema Jurídico Mexicano que los jueces para la decisión de los asuntos sometidos a su conocimiento están sujetos a la observancia no sólo del derecho positivo-

> legal, sino también de los dogmas generales que conforman y dan coherencia a todo el ordenamiento jurídico, que se conocen como principios generales del derecho, según la expresión recogida por el constituyente en el artículo 14 de la Carta Fundamental. La operancia de estos principios en toda su extensión –para algunos como fuente de la cual abrevan todas las prescripciones legales; para otros como su orientación afín– no se ha entendido restringida a los asuntos de orden civil, tal y como podría desprenderse de una interpretación estricta del artículo constitucional invocado, sino que aun sin positivización para otros órdenes de negocios, es frecuentemente admitida en la medida en que se les estima como la formulación más general de los valores insitos en la concepción actual del derecho. Su función desde luego no se agota en la tarea de integración de los vacíos legales; alcanza sobre todo a la labor de interpretación de la ley y aplicación del derecho, de allí que los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad.
>
> Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito. Queja 93/89. Federico López Pacheco. 27 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.
>
> Octava Época. Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo III, Segunda Parte-2. Enero a junio de 1989. Pág. 573.

Por ello, la función interpretativa que realiza el jurista o el juez no debe únicamente limitarse a la aplicación de la ley previamente establecida en la legislación, sino que la interpretación de las leyes debe ser un estudio profundo de los Principios Generales del Derecho porque son ellos los que en última instancia se toman en cuenta para resolver todas las cuestiones en las cuales el texto de la ley es oscuro, contradictorio e insuficiente, para solucionar la situación jurídica controvertida.

Es menester entonces retomar estos principios para la interpretación jurídica, puesto que en su más pura esencia la norma debe ser creada bajo el influjo de estos principios, para destacar el sentido axiológico que entraña el Derecho, cuya **finalidad es la realización de la justicia en su sentido universal**.

La suma de este análisis nos invita a ofrecer las siguientes consideraciones:

1. Los Principios Generales del Derecho, en sus orígenes, fueron adoptados y considerados como fuentes creadoras del Derecho.

2. Posteriormente, éstos fueron considerados como elementos para interpretar las normas jurídicas, cuando su texto resultaba oscuro o impreciso, lo que dio ocasión a tomarlos como supletorios de la interpretación del Derecho.

3. Ahora podemos decir que los Principios Generales del Derecho se pueden definir como dogmas generales que conforman y dan coherencia **a todo el sistema jurídico**.

Pero podemos ilustrarlo con una definición más completa, en los siguientes términos:

Principios Generales del Derecho. Son los criterios aceptados uniformemente por los especialistas y eruditos, mediante el análisis inductivo del sistema jurídico mexicano, que proponen juicios lógicos que adoptan el carácter de máximas jurídicas, dogmas generales o ideas fundamentales que abarcan los efectos de nuestro sistema jurídico y permiten establecer sus características, los límites, el impacto y alcances del Derecho, con tal apreciación y eficiencia que resultan aplicables a todas las disposiciones legales, independientemente de la materia de que se trate.

Para ilustrar un poco esta definición, es necesario citar algunos supuestos que permiten entender que los Principios Generales del Derecho responden a criterios que abarcan los efectos de nuestro sistema jurídico mexicano, y tienden a describir los supuestos vinculatorios del Derecho en sentido general, como se advierte en las siguientes máximas jurídicas:

1. Nadie por encima de la ley.

2. Donde la ley no distingue, no es dable distinguir.

3. En materia de delitos y sanciones, se debe observar estrictamente que la infracción se ubique en el texto de la ley y que la sanción sea graduada en función de la gravedad de la comisión de la infracción o del delito.

4. Lo que no esté prohibido expresamente por la ley, está permitido para los particulares.

5. Lo que no está expresamente otorgado en favor de las autoridades, les está prohibido.

6. Los derechos y las obligaciones siempre estarán previstas en las normas jurídicas.

7. No hay pena sin ley que la prevea.

8. No hay delito sin ley que lo prevea.

9. No hay obligación fiscal sin ley que la prevea.

10. Nadie puede ser sancionado por simple analogía o similitud de una hipótesis legal, pues las sanciones deben ser exactas a la causa de la infracción o del delito.

11. La norma especial impera sobre la norma general.

12. La supletoriedad de la ley sólo aplica cuando la norma sustantiva permite su supletoriedad, remisión o reenvío a otras disposiciones legales.

13. En el esquema de jerarquía de leyes, las disposiciones inferiores no pueden imperar respecto de sus leyes superiores, ni mucho menos, respecto de las normas supremas por excelencia.

14. En las normas jurídicas se tutelan bienes o supuestos de manera concreta, pero cuando una disposición jurídica es contradictoria con otra similar, la norma que debe regir es aquella que más favorezca al particular.

15. La sentencia que pone fin a una controversia en la que se tutelan Derechos Humanos tutelados constitucionalmente debe ser siempre en el sentido más amplio en que pueda favorecer al sujeto o bien jurídico tutelado por la Constitución.

16. El derecho personalísimo de una persona no es transferible a otra.

17. El límite de facultades material y territorial impide que las autoridades y Tribunales invadan esferas de competencias que no le son propias.

18. La costumbre y los usos sólo obligan a quienes se sujetan a ellos.

19. Las fuentes del Derecho no tienen fuerza coercitiva, sino hasta que se incorporan al Derecho Positivo y tengan vigencia cumpliendo todos los requisitos formales y materiales de su creación y obligatoriedad.

20. Nadie puede hacerse justicia por propia mano.

21. Sólo el interés jurídico propio legitima a las personas para hacer valer sus acciones, pretensiones, defensas o excepciones ante los jueces o Tribunales competentes.

22. Los actos simulados con pretensiones jurídicas no resisten un análisis de verdad legal.

23. Las verdades jurídicas no se pueden negar.

24. La cosa juzgada es la verdad legal.

25. La cosa juzgada no admite otros medios de defensa.

26. Quien no hace valer en tiempo sus medios de defensa consiente para todos sus efectos legales el acto que le afecta.

27. La ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, observancia y obligatoriedad.

28. Los hechos confesados se entienden probados en perjuicio del confeso.

29. No existe concurrencia de facultades de las autoridades, cuando la ley establece que se excluyen entre sí.

30. El que no es dueño de una cosa no puede ser condenado a cumplir personalmente lo que afecta a la propiedad de la misma.

31. Donde no hay culpa, menos habrá dolo.

32. Los documentos que cumplen todas las formalidades exigidas por la ley hacen prueba plena.

33. Nadie está obligado a ir contra sí mismo.

34. Lo que puede hacerse por ley, puede hacerse por contrato.

35. Admitida la consecuencia, se admite su origen o antecedente.

36. La aplicación del verdadero sentido de los textos legales por su letra y espíritu es por la correcta interpretación.

37. El contexto de ley es el que explica su propósito y su espíritu en cada una de sus disposiciones.

38. La ley no se extiende a un orden de cosas diferentes del que regula.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Glosario de términos jurídicos en latín

GLOSARIO DE TÉRMINOS JURÍDICOS EN LATÍN

Algunas consideraciones previas

En la actualidad, solemos considerar a las expresiones consignadas en latín como una "lengua muerta", por no ser reconocido como idioma ni dialecto de Estado o naciones de uso cotidiano; esto debido a que, al paso de los años, dejó de utilizarse como lenguaje oficial.

Desafortunadamente, este definido y elegante modo de expresión ha caído en desuso ordinario, ya que no existe civilización alguna que lo acoja como lenguaje común; en cambio, el uso de expresiones en latín obedece a los contenidos que realizan, sin duda, los verdaderos eruditos de la expresión oral o escrita en el ejercicio de una actividad generalmente profesional, por ser el medio en que mejor se adecuan los conceptos ya definidos y aceptados por la comunidad internacional. Se acude a expresiones en latín para enriquecer el vocablo común que, desde luego, sólo bien utilizado produce el efecto de ilustrar una idea, un pensamiento o una conclusión.

Por lo mismo, no obstante que es considerado como una lengua muerta, esto no ha impedido pronunciar locuciones en latín, las cuales son instituciones básicas, como ocurre en el medio eclesiástico y respecto de las personas consideradas letradas, quienes ocasionalmente suelen citar o invocar tales locuciones (frases, denominaciones, expresiones o aforismos).

Lo señalado anteriormente es muy distinto a decir que "hablan latín", toda vez que la diferencia radica en que hablarlo implicaría conocer la técnica de su debida pronunciación, las reglas estrictas de dicho lenguaje, la correcta estructuración de las palabras, frases y oraciones, lo que en la actualidad no ocurre, en razón de que es muy distinto saber cuál es el significado de algunas palabras con una raíz en latín que conocer sus reglas gramaticales, su apropiada expresión oral o escrita y, muy particularmente, el sentido de las locuciones.

Lamentablemente, cada vez son menos las personas preocupadas por conocer el significado de los diversos aforismos en latín, los cuales se utilizan para enriquecer nuestro léxico común y como una forma complementaria de comunicación profesional.

Lo anterior permite diferenciar a las personas letradas que usan palabras o frases en esta lengua muerta, por su peculiar elegancia y preconcebido sentido, al momento de expresar con mayor claridad sus ideas. Como un ejemplo tenemos a ilustrados juristas, lo que ciertamente les permite tener una presencia disímil en su entorno profesional.

Para apreciar la importancia de las locuciones en latín, hay que partir de que en realidad son aforismos o máximas jurídicas que se han ido perfeccionado y aceptando a lo largo del tiempo hasta llegar a conformar –especialmente en materia jurídica– verdaderos Principios Generales del Derecho, los cuales podemos definir como los criterios o disposiciones de verdad por su razón reiterada, que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación jurídica, de donde se desprende que la obligatoriedad de estos principios no radica en que necesariamente estén adoptados, reconocidos o sancionados por la autoridad política, judicial o legislativa; es decir, no significa que se encuentren plenamente plasmados en la norma jurídica, sino que precisa un comportamiento que la razón reiterada descubre necesario para el perfeccionamiento del hombre.

En consecuencia, estos principios aceptados y consignados en máximas expresadas en latín nos permiten interpretar adecuadamente nuestras leyes o exponer razones sustentadas en ellas, para ilustrar un objetivo basado en el Derecho vigente.

Es tal la trascendencia de tales frases o locuciones, que han inspirado infinidad de Principios Generales del Derecho, en especial por las reiteraciones jurídicas perfeccionadas en su momento, denominadas aforismos, los cuales sirven como herramientas para la debida interpretación del Derecho en beneficio de la defensa de las personas y del interés público y social, por lo que la obligación del abogado de ser un erudito en la interpretación de las leyes impuestas por el Estado invita necesariamente al conocimiento de las máximas jurídicas provenientes del latín jurídico.

Por ende, tales locuciones, así como los Principios Generales del Derecho, son producto de investigaciones de interpretaciones jurídicas, por medio de las cuales se nos permite tener elocuencia en los razonamientos lógico-jurídicos al momento de expresarnos en un medio de impugnación, o bien, en un foro de exposición, lo que trae como beneficio una interpretación más certera o apropiada, que abunda e ilustra lo que se encuentra establecido en la norma jurídica.

Así, en la actualidad, es apropiado el uso de expresiones en latín en el medio jurídico, razón por la cual, mediante este breve apéndice, se procura una aportación que permita ilustrar al lector acerca del sentido de los aforismos

expresados en esta lengua, considerados como los más usuales en la práctica del Derecho Fiscal mexicano.

Ab absurdo. Por lo absurdo.

Ab aeterno. De mucho tiempo atrás, desde la eternidad.

Ab alio species alteri quod feceris. Espera de otro lo que a otro hayas hecho.

Ab. Ante. Desde antes.

Ab hoc et ab hac. De aquí y de allá; a tontas y a locas; de éste y de ésta.

Inmemoriabili . De tiempo inmemorial, de época muy remota.

Ab imo pectore. Desde lo más profundo del pecho, con todo corazón.

Ab initio. Desde el principio.

Ab integro. Por entero, en toda su integridad.

Ab intestato . Sin hacer testamento.

Ab intra. Desde dentro.

Ab irato. Con un movimiento de ira. Movido por la ira.

Abjove principium. Frase de Virgilio (Églogas) que señala que debemos empezar por lo más principal o importante.

Ab origiab one. Desde el origen, desde el principio.

Ab ovo. Desde el principio.

Ab ovo usque ad mala. Del huevo hasta la manzana. Desde el principio al fin.

Ab uno disce omnes. Por uno conoces a los demás. Frase de Virgilio (Eneida).

Ab re. Contra toda razón.

Absit . ¡Dios nos libre! ¡Fuera, largo!

Ab uno disce omnes. Por uno solo se conoce a los demás.

Ab urbe condita. Desde la fundación de la ciudad (Roma 753 a.C.)

Adhue sub judice lis est. El litigio está aún ante el juez.

Abusus non tollit usum. El abuso no quita el uso.

Abyssus abyssus invocat. El abismo llama al abismo.

Acapite ad calcem. De la cabeza a los pies.

Ad captandum vulgus. Para captar al vulgo.

Accesit . Segundo premio.

A contrariis. Por los contrarios.

A contrario sensu. En sentido contrario. Se aplica al argumento fundado en la oposición de dos hechos, es decir, se utiliza cuando se argumenta en contrario a lo afirmado o negado en una premisa afirmativa o negativa, de cuya interpretación en ambos sentidos se puede descifrar el propósito que se deduce de una norma jurídica o de una expresión legal, cuando se analiza su sentido contrario.

A die. A contar desde un día determinado.

A divinis. De las cosas divinas. En frases como “suspendido *a divinis* ”, suspensión o cesación canónica impuesta a un sacerdote.

A fortiori. Argumento por razón del más fuerte. Con mayor fuerza o razón. En Derecho se emplea para desvanecer o fortalecer una pretensión cuando ésta depende de otra que ya ha sido declarada procedente o improcedente. Así, por ejemplo, si un crédito fiscal ha sido declarado nulo y, por tanto, ya no es exigible, *a fortiori* no corresponderá tampoco exigir sus accesorios.

A latere. Al lado. Persona que acompaña a otra constante o frecuentemente.

A limite. Desde el umbral.

A nativitate. De nacimiento.

Acta est fabula. La comedia ha terminado.

Acti labores iucundi. Las tareas ejecutadas son agradables.

A pari. A la par. Argumento fundado en razones de semejanza e igualdad. Se aplica al generar o verificar un argumento por razones de semejanza y de igualdad entre el hecho que se propone y el hecho que se concluye.

A posteriori. Argumento según las consecuencias; por lo que viene después; por la experiencia. Resulta aplicable a las argumentaciones vertidas en las que se toman como base las consecuencias de una proposición anterior. Asimismo, suele usarse en sentido temporal, esto es, con posterioridad, después, ulteriormente.

A potiori. La razón poderosa. Se refiere al argumento más fuerte de un planteamiento o razonamiento.

A priori. Argumento de lo que precede. Locución latina comúnmente aplicable a las manifestaciones vertidas sobre acontecimientos inciertos, con antelación a que sucedan.

A quo. Del cual; magistrado contra quien se recurre ante el superior. Comúnmente, el término *A quo* se utiliza para indicar el juez inferior quien en primera instancia resolvió el asunto planteado y del cual emana el o los agravios que le causa al recurrente y que pueden ser objeto de análisis ante un Tribunal superior, ya de apelación, de alzada, o bien, de amparo.

A simili. A semejanza; por la misma o igual razón. Aplicable para evitar alguna coincidencia de repetir.

Ab intestato. Sin haber hecho testamento; sin testamento. Se refiere a la sucesión de la persona que fallece sin establecer su voluntad sobre el destino de sus bienes a su muerte, es decir, sin haber hecho testamento o con testamento nulo o ineficaz.

Aberratio. Aberración; absurdo; error. Sin sustento.

Abrogatio. Abrogación. Supresión completa de una norma jurídica o de una ley.

Accesorium sequito principale. Lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Jurídicamente, cuando un acto administrativo es declarado ilegal, en consecuencia, todos los actos derivados de él deberán ser considerados ilegales; en sentido contrario, si el principal es legal, sus accesorios correrán la misma suerte.

Accipiens. Depositario de una cosa o un bien .

Acta publica probanti se ipsa. Los instrumentos públicos se prueban por sí mismos. En efecto, los documentos públicos encierran en sí mismos presunción de legalidad, en atención a que fueron expedidos por fedatario público en ejercicio de sus funciones, o por autoridad competente en el ejercicio de sus funciones.

Actio. Acción de carácter legal. Acción formal .

Actio in personam. Acción personal. Se refiere a la acción de una persona en forma propia o exclusiva, cuyo objetivo es hacer exigible un derecho personal consistente en alguna obligación de dar, hacer, abstenerse o prestar.

Actio certae creditae pecuniae. Acción reclamando la indemnización de daños y perjuicios; acción reparatoria. Como se observa, esta acción conlleva el derecho de exigir la reparación del daño que un tercero nos hubiera causado, ya sea por una acción o derivado de una omisión. Consecuentemente, se tiene el derecho de exigir la reparación del daño que se ocasionó o exigir el pago que indebidamente se dejó de percibir.

Actio damni infecti (véase actio certae creditce pecuniae). Acción por daños y perjuicios.

Actio de in rem verso. Acción de enriquecimiento sin causa. Esta locución se refiere a la acción que se hace valer en contra del servidor público o, en su caso, de un particular, cuando se demuestra que ha obtenido un incremento patrimonial, el cual no es legalmente justificado, esto es, obtuvo un enriquecimiento ilícito.

Actio in rem scripta. Acción real. Se utiliza para hacer exigible un derecho real, es decir, un derecho sobre las "cosas". Éste se traduce en derechos de propiedad, uso, goce, disfrute, habitación, servidumbre, prenda e hipoteca. En esta acción, el actor parte de sostener que es propietario de una cosa o, en su caso, que tiene sobre ella un derecho real, el cual intenta en contra de cualquier poseedor o tenedor y por el título que invoque. Su efecto es reivindicatorio en favor de la acción real, por tener un mejor derecho.

Actio. Acción jurídica. En la práctica jurídica, la *acción* es poner en funcionamiento las instituciones jurídicas del Estado con la finalidad de hacer valer la pretensión del actor, cuando se tiene la capacidad legal para solicitar los derechos que se encuentran acogidos en la sociedad, siguiendo las reglas establecidas en la ley adjetiva, para obtener una resolución o sentencia definitiva.

Actore non probante, reus absolvitur. Si el actor no prueba, el reo es absuelto. En efecto, las leyes adjetivas de nuestro sistema jurídico establecen que el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo, los de sus excepciones. De tal virtud que el actor, al no probar los extremos de su pretensión, lo conducente es eximir al demandado del cumplimiento de la obligación pretendida, con la única excepción de que la afirmación de un hecho negado lisa y llanamente remite la carga probatoria a la contraparte que sostenga tal afirmación.

Actori incumbis onus probandi. El actor tiene la carga de la prueba. Lo anterior es así dado que la persona que exige el cumplimiento de una pretensión, por principio, debe acreditar que la misma le asiste; por ello, las leyes adjetivas de nuestro sistema jurídico establecen que el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo, a su vez, los de sus excepciones.

Actum. Referente a la obligación. Sustancia o esencia de la obligación .

Actum omissa forma legis corruit. La omisión de la forma legal invalida el acto. Comúnmente, esta definición es aplicada al caso concreto previsto dentro de los actos de autoridad, en donde esta última debe de acatar una serie de formalidades legales para poder ejercer sus facultades, por lo que, en consecuencia, se tiene que, si la autoridad no se somete a lo establecido en la ley para ejercer dichas facultades, el acto quedará sin vida jurídica; esto es, al no existir un soporte legal que justifique el actuar de la autoridad, el acto será ilegal.

Ad absurdum. Se aplica a lo absurdo de la proposición del oponente.

Ad aperturam libri. A libro abierto (expresa la dificultad de retener por la memoria).

Ad bene placitum. A gusto.

Ad bona. Para los bienes.

Ad calendas graecas. Tiempo que nunca llegará, o un plazo imposible de cumplir.

Ad cautelam. Para prevenir algún acto de la parte contraria "por precaución". El presente aforismo se utiliza al dar contestación a una demanda o al contestar los argumentos vertidos por la enjuiciante al haber emitido una sentencia; por lo que, en tal sentido, se dice que se contestan los argumentos de la enjuiciante o del actor de una forma preventiva, es decir, es una réplica que se expone cuidadosamente y de manera preventiva o cautelosa.

Ad corpus. Según su cuerpo o conformación; venta de un bien determinando su precio según sus características, sin previo examen. El contrato de compra, bajo la figura *Ad corpus*, era utilizado en la antigüedad para determinar el valor de un bien inmueble de una manera unilateral. En la actualidad se utiliza en el caso de la venta de un bien inmueble o mueble, con un valor determinado unilateralmente por el vendedor, sin necesidad de que se realice un examen o análisis de su valor real porque presupone que el adquirente ha visto físicamente el bien y así lo quiere adquirir.

Addenda et corrigenda. Lo que debe añadirse y corregirse.

Ad efesios. Fuera de razón y de regla, disparatadamente, fuera de contexto.

Ad finem. Hasta el fin, al final.

Ad futuram memoriam. Para futura memoria.

Ad hoc. Idóneo; para esto; para el caso. Argumento referido al caso que se considera apropiado o que sirve a un fin determinado.

Ad hominem. Confesión del contrario. Argumentos que se pueden sustentar en los hechos o las manifestaciones del propio adversario y que afectan su posición o su pretensión.

Ad honorem. Sin retribución. Por el honor.

Adhuc sub judice lis est. La cuestión no está resuelta todavía.

Adiccion a die. Para en su caso.

Ad idem. A lo mismo.

Ad ignorantiam. A la ignorancia.

Ad inferos. Entre los muertos.

Ad infinitum. Hasta el infinito. Sin fin.

Ad interim. Provisionalmente. De manera interina.

Ad judicium. Al juicio (argumento que apela al sentido común).

Ad libitum. Con libertad. A gusto. A voluntad.

Ad litem. Para litigar. Mandato que se otorga exclusivamente para controversias seguidas en juicio; comparable con el poder general o especial para pleitos y cobranzas.

Ad litteram. A la letra. Al pie de la misma, textualmente.

Ad marginem. Al margen.

Ad multos annos! ¡Por muchos años!

Ad notitiam. A noticia o conocimiento de alguien.

Ad nutum. A voluntad. A placer.

Ad patres. Junto a los padres. Junto a los antepasados.

Ad perpetuam (rei) memoriam. Para perpetua memoria (dedicada a los muertos), para perpetua memoria de la cosa. Para siempre.

Ad personam. Otorgado a una persona. Destinado a una persona determinada; para la persona específicamente señalada.

Ad probationem. Para la prueba; para los propósitos de probar; con propósitos de prueba; a los efectos que derivan de la prueba.

Ad quem. Hacia quien; al cual; para cual. Indica el juez o Tribunal de alzada ante quien se recurre o reclama una resolución emitida por otro Tribunal o juzgador de menor jerarquía.

Ad referendum. Sujeto a referendo; condicionado a ser ratificado. Condicionado a que una propuesta deba ser aprobada por la persona facultada para ello.

Ad rem. Con precisión. A la cosa, al asunto, al caso.

Ad solemnitatem. Solemnidad exigida para la validez del acto. Algunos actos requieren del requisito de solemnidad para tener validez jurídica; de no reunir dicho requisito, esa omisión puede acarrear una nulidad absoluta del acto, a

menos que la ley permita su regularización o reiteración, cumpliendo el requisito solemne omitido.

Ad usum. Conforme al uso y las costumbres.

Ad utrumque paratus. Dispuesto o preparado para todo, para cualquier cosa.

Ad valorem. Al valor; sujeto a su valor. Es utilizado para referir los gravámenes de bienes principalmente en materia de comercio exterior. Es decir, es el valor que se le da a la mercancía en los estándares nacionales de precios, para determinar sus cargas fiscales o las contribuciones que se deduzcan de su valor.

Ad verecundiam. Al respeto. Apelación de reverencia ante la autoridad.

Ad vitam aeternam. Para la vida eterna.

Addenda. Adición; complemento; agregado. Comprende la necesidad de incorporar a un escrito determinado algunas consideraciones o conceptos adicionales .

Adicio, adicere. Adicionar; añadir; sumar; unir. Expresión que indica aportación de elementos, aumentar la oferta, incrementar a un valor o a una deuda; pegar, juntar o unir una cosa, un documento, un alegato, una prueba, o bien, referirse a la integración de elementos para mejor proveer en una causa legal.

Adiudicatio. Adjudicado. Se dice de la cosa o el derecho adjudicado por el acreedor en perjuicio del deudor.

Adsum. Estar presente; estar cercano; vigilar. Comprende cuestiones relacionadas con los testigos.

Advocatus. Abogado . Defensor, patrocinador o asesor de una de las partes en un litigio o controversia.

Affirmanti incumbit probatio. A quien afirma, incumbe la prueba. En efecto, en el Derecho Positivo mexicano, el que afirma un hecho está obligado a probarlo; en el caso de las autoridades fiscales, éstas deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Alfalui, alfacui. Docto; especialista; intelectual; inteligente; investigador; letrado; maestro; omnisapiente; perito; ilustrado; erudito. La expresión sirve para dignificar generalmente al buen juzgador, al Tribunal especializado, que procuran pronunciar sus fallos con verdadero interés de impartir justicia y de producir resultados impecables, los cuales destacan por corresponder a la verdad legal, de modo que es una deferencia a la labor destacada e impecable hacia los verdaderos procuradores de justicia, más aún, cuando en sus manos se ubica la posibilidad de decidir una causa legal.

Alibi. Relativo a una coartada. Refiere una causa de justificación que sirve para exculpar a una persona.

Aliqua. Parte de algo; porción; fracción; relativo a un lugar específico. Algo, alguna fracción o especificación de la parte de algo.

Alma mater. Madre nutricia.

Alter ego. Otro yo. Se dice de la persona que es muy íntima a nosotros.

Alter idem . Otra vez lo mismo.

Altum siletium. Profundo silencio.

A maximis ad minima. De lo máximo a lo mínimo.

Amicus curiae. Un amigo del Tribunal.

Amicus humani generi. Amigo del género humano, esto es, amigo de todo el mundo, o sea, amigo de nadie.

Amicus Plato, sed magis amica veritas. Amigo de Platón, pero más amigo de la verdad. Significa que la verdad ha de primar sobre todo.

A minima. A partir de la mínima pena. Lo utiliza un fiscal, ante otro Tribunal, cuando una pena es poco severa o la sentencia es poco justa.

Amo Homerum, ergo extat. Me gusta Homero, luego existe. Expresión utilizada por los partidarios de que existió en verdad.

Animus defendendi. Con ánimo de defenderse.

Animus injuriandi. Con ánimo de injuriar.

Animus meminisse horret. El alma mía se horroriza al recordarlo.

A novo. De nuevo.

Ante bellum. Ante la guerra.

Ante christum. Antes de Cristo.

Ante diem. Un día antes.

Ante omnia. Antes de todo, ante todo.

A pari. Se dice del argumento fundado en la semejanza. Por igual.

Apex iuris. La sutileza del Derecho . Refiere argumentos en sentido capcioso, con el ánimo de sorprender o aprovechar la abstracción del Derecho.

Appelatio. Apelación . El reclamo de una resolución, en una instancia de alzada ante un Tribunal Superior, de quien emitió el primer fallo.

A posteriori. Después.

A priori. Antes.

A quo. Del cual.

A remotis. Aparte, a un lado.

A sacris. Aparte de las cosas sagradas.

A simili. Por semejanza.

Ars longa, vita brevis. El arte es extenso, la vida es corta.

Asinus habeas, assem valeas. Ten un as y valdrás un as.

Aures habent et non audient. Tienen oídos pero no oyen.

Audaces fortuna juvat. La fortuna favorece a los audaces.

Alteram partem. Escucha a la otra parte.

Auri sacra fames. Detestable hambre de oro. Insaciable sed de riquezas.

Autio. Límite inferior del importe de una subasta o remate. Indicación de que un bien estaba en condiciones de rematarse hasta un valor mínimo, para concederlo a quien ofreciera la mejor oferta.

Aut judicis* o *aut facti. Llamadas también presunciones humanas. Son aquéllas vinculadas con la apreciación que se haga de hechos precisos, probados y cuya concordancia con otros hechos hacen crear convicción probable de conjeturar una cosa o hecho desconocido y el juez podrá o no decidir tener por acreditado o probado dichos hechos desconocidos.

A verbis ad verbera. De las palabras a los golpes.

Bellum omium erga omnes. Falta de solidaridad entre las personas. Discordia entre todos los hombres; guerra de todos contra todos.

Benigna iuris interpretatione. Relativo a la interpretación más benigna de la ley. Interpretación en sentido amplio del propósito de la ley; interpretación en sentido generoso o bondadoso de los propósitos de una ley.

Bipertire. Subdividir; partir en dos; dividir a la mitad. Dividir en dos partes iguales.

Bis. Dos veces.

Bis dat, qui cito dat. Dos veces da quien da primero.

Bis repita placent. Agrada lo que se repite.

Bis de eadem re ne sit actio. No se repita la acción por un mismo asunto. No se puede juzgar dos veces por la misma acción u omisión, cuando se ha seguido un procedimiento judicial que resuelva la suerte o fondo de la controversia.

Bona fide. De buena fe. Se usa para indicar la falta de malicia en un hecho que no se ajusta fielmente a la ley.

Bona fiscalis. Bienes del fisco. Bienes públicos o de la nación; bienes del Estado.

Bona intellinguntur cuiusque, quae deducto aiere alieno supersunt. Se entiende por bienes de cada una, los que quedan, deducidas las deudas. Refiere al remanente de bienes afectos a un embargo o a un juicio concursal, en el que una vez cubiertos los pagos a los acreedores, los bienes restantes quedarán en favor de su dueño. En caso de remate, será el remanente del saldo económico el que deberá entregarse al deudor ejecutado.

Bona quae non moveri possunt. Bienes que no admiten movimiento o desplazamiento. Esto es, se trata de bienes inmuebles .

Bonarum gestium. Buena gestión de negocios. Se refiere a una buena administración de negocios o de bienes.

Bonorum venditio. Venta forzada de bienes.

Caput si ius non asset, caput si quid sacri sancti. *Es nulo* (el documento) contrario a la ley; y es nulo también si la ley no lo consagra. Ley inconstitucional. Decreto ilegal. Es menester tener presente que todo documento, por medio del cual la autoridad local o federal pretenda ejercer sus facultades establecidas en la ley, si no está debidamente fundamentado y motivado, será nulo, es decir, adquiere una ineficacia jurídica frente al gobernado. En el caso de los particulares, el instrumento que celebren en forma contraria a la ley puede ser objeto de anulación.

Casus fortuitus a mora excusat. El caso fortuito excusa la mora. Esta locución se refiere a que la falta de cumplimiento oportuno de una obligación, por causa ajena a la voluntad del obligado, lo dispensa de su responsabilidad moratoria.

Causa criminalis non praeiudicat civile. La causa criminal no prejuzga a la civil. Esta sentencia manifiesta la independencia que tiene un proceso civil del proceso penal, en atención a la materia, cuyo criterio es expreso en nuestro sistema fiscal.

Causa mortis. Por causa de muerte.

Causa petendi. Pretensión; causa de pedir; cosa que se pide; lo que se pide; hechos alegados como fundamento de la pretensión; causa de la petición; motivo u objeto de la demanda; fundamento de la pretensión. Este vocablo se refiere a la finalidad que se persigue al entablar una demanda. Dicho de otra manera, es hacer valer la exacta aplicación del Derecho a un caso concreto; asimismo, se relaciona con el principio de congruencia externa que corresponde a los agravios que hace valer alguna de las partes en un juicio o procedimiento seguido en forma de juicio.

Ceteris paribus dadas . Por lo demás, las mismas circunstancias –de relación íntima que mantienen entre sí dos conceptos económicos–.

Citra petitum. Petición por omisión; dejar de resolver cuestiones planteadas . Locución empleada para señalar que una autoridad, al resolver un medio de defensa, omite pronunciarse sobre hechos y argumentos planteados en la *litis,* por lo que esta expresión regularmente es empleada al ocurrir ante una autoridad de mayor jerarquía, con el fin de que obligue al inferior a pronunciarse sobre las cuestiones omitidas. A su vez, se relaciona con el principio de congruencia externa de una sentencia, pues se dejó sin atender uno o varios conceptos de agravio que hizo valer alguna de las partes.

Conditio sine qua non o sine qua non. Condición sin el cual; condición sin la cual; requisito indispensable; requisito sin el cual no se acepta lo propuesto o el negocio no es válido. Como es posible observar, el presente aforismo establece que para que un acto jurídico sea considerado válido, es necesario que se emita en estricto apego a las hipótesis establecidas en la ley; por tanto, dicho requisito no puede ser omitido al estar sujeto a una condición expresa y/o específica.

Contra scriptum testimonium non scriptum non fertur. Contra el documento escrito, carece de eficacia el testimonio no escrito. En nuestro sistema jurídico, la prueba documental es la prueba principal para acreditar nuestra acción, dado que es el medio de convicción por el cual una de las partes en litigio se sirve para demostrar un hecho que se encuentra vinculado a las cuestiones controvertidas en el procedimiento de referencia. En consecuencia, se tiene que la prueba que no sea de naturaleza escrita carecerá de valor probatorio cuando se tenga en contra un documento escrito.

Cuique defensio tribuenda. Se debe conceder a todos el derecho de defensa. Principio jurídico consagrado en nuestra Carta Magna, en el cual se establece que todo individuo gozará de la garantía de audiencia; asimismo, es el derecho de ser oído y vencido en juicio, lo que permite a las personas hacer valer sus acciones, defensas y/o excepciones.

Culpa carere, vacare. No ser culpable. En efecto, para que una persona pueda ser declarada culpable debe acreditarse que su conducta (acto u omisión) se adecua a las hipótesis jurídicas que determinen su culpabilidad, por lo que, en tal sentido, en caso de no reunirse los elementos dispuestos por la ley para demostrar la responsabilidad de una persona, no se incurre en culpabilidad alguna. Además, se vincula con la causalidad o nexo causal, que consiste en establecer la relación de una acción con su efecto, o sea, el vínculo de la causa imputada a la conducta de una persona y su consecuencia.

Cum quis ius ignorans indebitam pecuniam solverit cessat repetitio. El que paga lo indebido por ignorar el Derecho no puede repetir lo pagado. Máxima utilizada en nuestro Derecho Tributario, por medio de la cual se establece que el contribuyente que pague lo que no estaba obligado a pagar, no tiene la obligación de seguir pagándolo, pero sí le asiste el derecho de exigir la devolución de lo que indebidamente pagó.

Da mihi factum, dabo tibi ius. Muéstrame los hechos y te mostraré el Derecho. El juez sólo necesita que le indiquen los hechos, porque ya conoce el Derecho. En este principio rector del Derecho se colige que los hechos establecidos y probados ante el juez son suficientes para que sea él quien decida a cuál de las partes le asiste la razón, debido a que tiene los conocimientos técnico-jurídicos para preponderar la exacta aplicación de la ley. También implica buscar la verdad legal, es decir, otorgar la razón jurídica según los hechos acreditados o demostrados en juicio.

De mancomun et insolidum. La propiedad común o de varias personas y en forma solidaria. Esta expresión es muy usual en materia de obligaciones, en las letras de cambio, así como en otras obligaciones adoptadas por voluntad o por disposición legal para indicar que los obligados responden del modo señalado o en la proporción respectiva, según lo acuerden previamente.

De minima non cavet iudex. Que el juez no se ocupe de las minucias, de los aspectos intrascendentes del proceso. Es decir, es inoperante que el juez deba ocuparse de cuestiones planteadas por las partes que no estén centradas en el objeto de la *litis*, toda vez que, en la contienda judicial, lo que realmente debe ser probado son los hechos que perfeccionen el derecho establecido en la ley, en relación inmediata con la controversia planteada.

Dura lex, sed lex. La ley severa es ley; la ley, por severa que sea, no deja de ser ley. La locución en comento, como se contempla, se refiere a la estricta aplicación de la ley y afirma que, independientemente de la rigidez de la norma, ésta debe ser cumplida a cabalidad.

Electa una via, non datur recursus ad aliam. Elegida una vía, no es apto recurrir a otra. En materia administrativa, la propia ley establece las distintas vías en que puede ser impugnado un acto de la autoridad, de tal manera que, si se escoge una de ellas, *de facto* se renuncia a la otra. Por ejemplo, si una persona impugna un acto de

autoridad mediante el juicio contencioso administrativo, ya no puede acudir a un recurso de revocación por el mismo acto. Así, si elige el recurso administrativo, posteriormente podría acudir al juicio contencioso federal. Esta expresión también indica que contra un acto de autoridad no proceden dos o más medios de defensa, porque debe elegirse solamente uno y dar seguimiento a sus respectivas resoluciones o sentencias.

En incubit probatio qui dicit, non qui negat. Incumbe la prueba al que afirma, no al que niega. Esta máxima jurídica establece que la carga de la prueba le incumbe al que afirma los hechos. Esto es, el que afirma está obligado a probar. La única excepción a este principio es cuando la negación o negativa de una de las partes conlleva la afirmación de algún hecho, y por esta afirmación asume la carga probatoria.

Erga omnes. Que favorece a todos por igual; hacia todos; para todos; contra todos. Expresión jurídica que establece la aptitud de los individuos para hacer valer un derecho o cumplir una obligación. Como un ejemplo de este tipo de expresión es la que encontramos en los derechos reales de las personas, como lo son: la propiedad, el usufructo, servidumbre, uso y habitación. Asimismo, se relaciona con los actos legislativos y, por excepción, en algunos sistemas jurídicos, la decisión de la Corte Suprema tiene alcances legislativos, es decir, puede modificar el contenido o el sentido de una norma legislativa, mediante una Jurisprudencia. En nuestro país no se reconoce en materia fiscal el efecto *erga omnes* proveniente de la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

Ex causa. Derivada de la causa; causalidad; por la causa; en razón de ella. Suele citarse como apoyo de una acción, defensa o excepción, al igual que para soportar o apoyar el sentido de una resolución o sentencia.

Exceptio non adimpleti contractus. Excepción de incumplimiento contractual. Como sabemos, el contrato es una de las fuentes de las obligaciones en el que aparecen los términos y condiciones en que las partes se obligaron, de tal suerte que, ante el incumplimiento de una o ambas partes, a la demandada le asiste el derecho de excepcionarse en contra de las pretensiones del actor, por causa justificada.

Ficta confessio. Confesión *ficta*. Se utiliza al advertir el reconocimiento de hechos propios que alguna de las partes realiza ante la autoridad que conoce del medio legal de defensa, cuando sea de manera tácita o inferida.

Fidem publicam postulare. Pedir la protección del Estado; un salvoconducto. En los artículos 103 y 107 de nuestra Carta Magna se establece el juicio de amparo directo, el cual tiene como finalidad hacer prevalecer las garantías individuales de las personas físicas y morales que habitan el territorio nacional. Es decir, en caso de que un gobernado sea violentado en su esfera jurídica, éste tiene el derecho de solicitar el amparo y protección de la justicia de la Unión para que se respeten sus garantías individuales.

Finis coronat opus. El fin corona la obra.

Genius loci. Carácter local.

Grosso modo. De manera vasta; sin rigor.

Habeas corpus. Presencia personal.

Hic et nunc. Aquí y siempre.

Homines dum docet discunt. Los hombres, mientras enseñan, aprenden.

Homo finit, opera manet. El hombre muere, la obra permanece.

Homo sapiens. El ser humano sabio.

Honoris causa. Por el honor.

Horror habet onus. El honor tiene su carga.

Ibidem. Ahí mismo; en el mismo lugar; propósito o fin idéntico; igual al anterior. Comúnmente esta expresión es utilizada en caso de hacer referencia a un supuesto con las mismas características o con relación a otro ya expresado. El término *ibidem,* por ejemplo, es utilizado para señalar alguna referencia en una nota al pie de página, que nos indica que la cita a la que se refiere el autor corresponde al mismo número de página y a la misma obra que previamente ha sido citada en el documento que se esté leyendo.

Idem. Lo mismo.

Idem per idem. Lo mismo lo uno que lo otro.

Id quod interest vel quanti non solum ex damno dato constat, sed etiam ex lucro cessante. Los daños y perjuicios que interesan comprenden no sólo el daño causado, sino también el lucro cesante. Esta definición acoge la dicotomía entre el significado de “daño” y la diferencia de “perjuicio”, en lo que encontramos que *daño* es el menoscabo causado directamente en su patrimonio, y *perjuicio* quedaría definido como el lucro que se deja de percibir, derivado de la misma acción.

Infra. Abajo; debajo; menor; inferior. Nos indica la ubicación de un bien, palabra u objeto en un plano inferior.

Ignorantia iuris non excusat o ignorantia legis non excusat. La ignorancia del Derecho no sirve de excusa. Como está claramente señalado, el ignorar el Derecho no es causa infalible de la responsabilidad que se tiene por los hechos que perfeccionen el incumplimiento de las leyes acogidas por la sociedad.

In abstracto. En lo abstracto.

In actu. En el acto.

In aeternum. Para siempre.

In albis. En blanco. Sin lograr lo que se esperaba.

In ambiguo. En la duda.

In casibus omissis, deducenda est legis ratio a similibus. En caso de omisión (de la ley) cabe inferir lo omitido de leyes similares. Como se advierte en esta locución, si una ley primaria omite regular una conducta, las leyes secundarias que establezcan derechos y obligaciones similares deberán ser aplicadas supletoriamente al caso concreto.

In claris non fit interpretatio. Si la norma es clara, no es necesario interpretarla. Como se desprende de la presente locución, la norma jurídica que por sí misma se explica, no necesita interpretación.

In continente. En el mismo momento.

In diem. En el plazo.

In dubio pro reo. En caso de duda, debe interpretarse la ley a favor del acusado o demandado. La duda incluye dos supuestos para la aplicación de esta premisa: en un primer caso, cuando no se cuenta con los elementos que acrediten fehacientemente la responsabilidad del inculpado, en consecuencia deberá absolverse de la causa penal o del juicio de condena. En el segundo caso se establece que cuando el texto de la ley incluye supuestos diferentes de sanción, deberá aplicarse la que sea más benévola o favorable al inculpado o reo. Esta máxima jurídica, en materia fiscal, se utiliza cuando se cometen infracciones a las obligaciones fiscales, que coinciden con la imposición de sanciones pecuniarias, sea porque el texto de una ley anterior imponía una sanción mayor y en la ley vigente el importe de la sanción sea menor, o viceversa; en cualquier caso, la multa aplicable deberá ser la de menor cuantía.

In dubis, pro reo. En la duda, a favor del reo.

In extenso. Por extenso, por entero; con todos los pormenores.

In fine. Al final; en la parte final; parte final del último párrafo; parte final del escrito. Se usa generalmente para destacar un texto apuntado que se sitúa al final de un párrafo de una página, en un escrito, o de una foja en un oficio, o para precisar que se encuentra al final de un escrito; así también, cuando se hace referencia de la ubicación de un texto legal que se ubica al final o en el último párrafo que se cita como fundamento.

In fraganti. En flagrante (delito).

In itinere. En el camino. Usado en expresiones para indicar accidente laboral de trabajo camino del trabajo o saliendo del mismo.

In iudiciis non est acceptio personarum habenda. En los juicios no hay preferencias personales que valgan. Esta máxima establece claramente que en los procesos de índole judicial no caben los beneficios personales. Esto es, la ley no debe de otorgar preferencias a las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho que perfeccione lo establecido en la norma jurídica, por lo que la aplicación del Derecho debe ejercerse imparcialmente, con el mismo rigor para todos, sin diferenciar condiciones personales.

In limine. Sobre el umbral; al comenzar.

In limine litis. El comienzo de un pleito.

In loco. En el mismo lugar.

In loco et in tempore. En un lugar y en un tiempo.

In media res. En medio de las cosas.

In medio constitit virtus. En el medio está la virtud.

In memoriam. En memoria, en recuerdo.

In mente. En mente.

In naturalibus. Al natural.

In perpetuam. Para siempre.

In primis. Ante todo.

In procendo. En el procedimiento.

In promptu. De pronto.

In puris naturabilis. Al natural.

In re. Sobre las cosas.

In scriptis. Por escrito.

In situ. En el mismo lugar.

In solidum. En todo; por entero.

In solutum. En pago.

In statu quo. En el mismo estado; sin cambios.

Intelligenti pauca. A las personas inteligentes, pocas palabras.

In temporalibus. En las cosas temporales.

In tempor opportuno. En el tiempo conveniente.

Interim. Entre tanto, en el intervalo.

In terminis. En el último lugar.

Inter alia. Entre otras cosas.

Inter nos. Entre nosotros.

Inter vivos. Entre vivos.

In utroque jure. En cualquier derecho.

Ipso facto . Por el hecho mismo. Inmediatamente. Ahora mismo.

Ipso jure. Por la misma ley.

Iudicatum solvi. Lo que se ha juzgado ha sido pagado.

Iure et facto. De hecho y de derecho.

Ius es ar boni et aequi. El derecho es el arte de lo bueno y de lo justo.

Ius gentium. Derecho de gentes.

Ius privatum. Derecho Privado.

Ius publicum. Derecho Público.

Ius puniendi. Derecho de castigo.

Iniuria est omne quod non iure fit. Injusticia es todo lo que no se hizo con Derecho, o sea, lo que se hizo contra Derecho (según el jurista ulpiano). En este aspecto, es menester establecer que cuando la norma jurídica fue aplicada de manera defectuosa o contraria a lo que en ella se establece, se está en presencia de una injusticia, puesto que va en contra de lo acogido por la sociedad para su debido funcionamiento, es decir, se eludió la verdad legal.

Interpretario stricto sensu o ius strictum. Interpretación en sentido estricto; opuesto a la interpretación abierta, compuesta o por equidad. Sobre el texto de la ley, interpretación directa y específica de una norma de Derecho en materia fiscal. El Código Fiscal de la Federación (CFF), en su artículo 5, menciona que las disposiciones fiscales que establezcan cargas fiscales, que señalen excepciones a las cargas fiscales, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta; por lo que en tal sentido, la norma jurídico-fiscal, bajo estos supuestos, no admite otro método de interpretación que no sea sino el de interpretación directa o estricta al texto de ley aplicable.

Interpretatio fieri debet semper ut actus valeat. La interpretación debe hacerse siempre en favor de la validez del acto. Como se desprende de esta locución, por orden lógico-jurídico, el juzgador primeramente debe interpretar la norma jurídica con el fin de determinar si el acto reúne los requisitos establecidos en la ley, y así decretar si procede o no reconocer la validez del mismo.

Interpretatio largo sensu o lato sensu . Interpretación en sentido general, en sentido amplio. Este método se refiere a la interpretación con amplitud de criterio de la norma jurídica que puede efectuar el juzgador, sobre un hecho concreto. Sin embargo, en materia fiscal, el artículo 5 del CFF establece el método de interpretación directa o estricta para las leyes fiscales que establecen cargas fiscales y sus excepciones, cuando la norma fiscal se refiera a los elementos de tributación (sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa) y cuando corresponda a las normas que regulan las infracciones y sanciones. Por lo anterior, este método de interpretación no es aplicable en materia fiscal federal sobre estos supuestos; por el contrario, cuando las disposiciones fiscales no se refieran a ellos, se permite cualquier método de interpretación, incluyendo el de sentido amplio, por así establecerlo el propio artículo del Código precitado.

Interruptio. Interrupción; gestión o hecho que interrumpe el cómputo de un término; reanudación del plazo por su interrupción; suspensión del proceso. Detención del curso del término para que se extinga un crédito fiscal mediante la prescripción, que provoca que el tiempo anterior a la fecha del hecho o acto de autoridad que lo interrumpió, en tanto no se hubiere consumado, no puede ser contado ya como útil para computar la figura de prescripción.

Intuitu personae. En consideración a la persona. Como se puede advertir del presente aforismo, para individualizar la norma jurídica es necesario determinar las condiciones jurídicas del individuo frente a la ley, es decir, la norma jurídica se rige por el principio jurídico que señala que: “Debe darse un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Invito domino. Contra la voluntad del propietario. Dentro de nuestro sistema jurídico, ninguna persona puede ejercer derecho en bienes que no son de su propiedad. En ese sentido, es necesario que exista el consentimiento del propietario para poder tener acceso o el derecho temporal o definitivo de uso o goce de los mismos, en cuyo defecto puede generarse una acción reivindicatoria, o bien, una acusación por robo, despojo o abuso de confianza. Tanto en materia fiscal como administrativa se deberá estar a los términos de lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, en cuanto a las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, el cual establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente,

que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Ipso facto. Inmediatamente; sin demora; en el mismo acto; en el acto; por el mismo hecho; por el Estado de hecho. Expresión usada para caracterizar una modificación jurídica que opera sin que sea necesario hacerla declarar por un órgano jurisdiccional o judicial, que establece el cumplimiento inmediato de un hecho o de un acto.

Ipso iure. Por el derecho mismo; de derecho; por la fuerza o autoridad de derecho. Expresión utilizada para caracterizar un estado nuevo, resultante del derecho mismo. Si una persona, por ejemplo, adquiere un bien inmueble, *ipso Iure* deberá pagar el impuesto predial, por ser el sujeto pasivo de dicho impuesto.

Iudex obligatus est, si cum imprudentia fecerit. El juez es responsable si procede con imprudencia. Es decir, el juez es un intérprete de la norma jurídica, por lo cual su criterio engloba una serie de circunstancias que fueron planteadas y probadas durante la *litis*, por lo que el actuar con ligereza al momento de emitir una sentencia lo conduce a incurrir en una responsabilidad, generada por la mala administración de sus obligaciones.

Iudex extra territorium est privatus. Fuera de su territorio jurisdiccional, el juez es un particular. Este aforismo es aplicable a cualquier autoridad que, en el momento de abandonar su cargo, sea al concluir su jornada laboral o cuando se ha separado del mismo, adquirirá el mismo carácter de cualquier otro particular o gobernado; salvo el caso de los servidores públicos que están dotados de un fuero especial, el cual mantendrán durante su gestión, fuero que generalmente los protege con un carácter especial en forma permanente dentro y fuera de sus funciones, como se ha dicho, hasta que se separen del cargo.

Iudicio administrare. Administrar justicia. En nuestro Derecho Positivo mexicano, la administración de justicia se concentra en el Poder Judicial de la Federación (PJF), conformado por la SCJN, Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Administrativos, Tribunales del Fuero Común, entre otros organismos encargados de la debida impartición de justicia, ante los cuales los individuos pueden acudir para que se imparta justicia mediante el cabal cumplimiento de las disposiciones jurídicas que conforman nuestro sistema legal, por disponerlo así el artículo 17 de nuestra Carta Magna.

Iuris – dictio. Decir el Derecho; declaración de Derecho; jurisdicción. Coloquialmente, la *jurisdicción* es definida como el territorio donde se encuentra establecido el juez para hacer valer sus facultades como tal. También se define como el territorio en donde el juez puede pronunciar el Derecho; situación que en nuestro Derecho Positivo se ve limitada dependiendo de la competencia (material, territorial y de cuantía) que le corresponde a cada Juzgado para conocer de los asuntos de Derecho, y así lleve a cabo la debida aplicación de impartir justicia.

Iuris et de iure. De Derecho y conforme a Derecho; presunción de Derecho que no admite prueba en contrario. Como es de observarse, las disposiciones legales (entiéndase la ley) no están sujetas a prueba, es decir, cuando una norma jurídica es clara, precisa y no exige mayores requisitos para poder ser cumplida, simplemente no acepta prueba en contrario.

Iuris prudentia. Prudencia en la interpretación de la ley; la jurisprudencia es el conocimiento de las cosas divinas y humanas, la ciencia de lo justo y de lo injusto. Como se puede constatar, este vocablo está conformado por dos acepciones latinas: *Iuris*, que significa "derecho" y la acepción *prudentia*, que significa "prudente del conocimiento o la ciencia". Se adoptó el carácter de *jurisprudencia* como forma de establecer los criterios de los sabios impartidores de justicia, al interpretar reiteradamente una Norma de Derecho. De la Escuela de los Prudentes, quienes interpretaban el Derecho, se adoptaron sus criterios reiterados para resolver cuestiones similares. Desde entonces podemos apreciar que la jurisprudencia ya se concibe como el conjunto de interpretaciones de la ley, consumadas por los integrantes de los Tribunales del PJF, quienes interpretan lo dispuesto en las normas jurídicas, por no ser precisas y claras al momento que el legislador asumió su creación, por lo que en tal sentido, los eruditos, colegiadamente, realizan la interpretación de dicha norma y bajo esos criterios reiterados de manera ininterrumpida forman o corrigen la jurisprudencia, misma que deberá aplicarse obligadamente en los Tribunales inferiores que deban resolver sobre los temas ya decididos. Debemos aclarar que la jurisprudencia es una mera interpretación de las normas jurídicas y, por lo mismo, rige en el medio jurisdiccional o judicial, pero no tiene efecto legislativo, aun cuando se le considere una fuente de Derecho, porque no puede sobrepasar lo que el legislador consideró al momento de legislar.

Iuris tantum. Presunción que admite prueba en contrario. Presunciones relativas que pueden ser desvirtuadas con la aportación de pruebas en contrario. Frente a la posibilidad de efectuar presunciones, generalmente por parte de las autoridades, los particulares tienen en su favor el beneficio de presentar pruebas que demuestren la improcedencia, ilegalidad o ilegitimidad de todo tipo de presunción.

Ius abutendi o abusus (véase también ius utendi et ius abutendi). Derecho del uso y del abuso; Derecho de libre disposición. Es el ejercicio del derecho que tiene una persona para usar y decidir libremente sobre cosas de su propiedad.

Ius comune. Derecho común; Derecho general. Conjunto de leyes que conforman el Derecho general de un nivel de gobierno. Cuando una disposición hace referencia al Derecho Federal Común (debe entenderse que se refiere a las diversas leyes de carácter federal pronunciadas por el Congreso de la Unión, órgano legislativo federal), entonces se acude al Código Civil Federal (CCF), al Código de Comercio (Ccom), al Código Penal Federal (CPF), a la Ley Federal del Trabajo (LFT), a las leyes fiscales federales, a las leyes de Instituciones de Crédito, de Seguros o de Fianzas, etcétera. Asimismo, cuando una disposición de carácter local refiere la aplicación del Derecho Común, entonces se acudirá a las leyes locales pronunciadas por el órgano legislativo de la entidad federativa de que se trate.

Ius naturale. Derecho natural. Se refiere al conjunto de normas jurídicas que tienen su fundamento en la naturaleza humana, es decir, en juicios de la razón humana que enuncian un deber de justicia.

Ius nullum. Falta de justicia. Se habla de falta de justicia cuando el accionante de la impartición jurídica no alcanza las pretensiones planteadas en su demanda, derivado de una defectuosa interpretación de los argumentos vertidos en su escrito de demanda, aunado a una omisión en la aplicación de la ley, e inclusive por factores exógenos a lo jurídicamente establecido, como pudiesen ser el político, el económico, así como cualquier otra causa extrajurídica, los cuales influyan negativamente en el ánimo del juzgador, para que éste se niegue tanto a otorgar la razón como a la verdad jurídica, acontecimiento que suele desvirtuar el Estado de Derecho.

Ius posterius derogat priori. El Derecho posterior deroga al anterior. En nuestro Derecho Positivo mexicano, la creación o modificación de las disposiciones legales establece un proceso legislativo con el fin de que una norma legal entre en vigor y, en consecuencia, la ley anterior sea derogada o abrogada.

Ius semper loquitur. El Derecho siempre habla. Esta frase señala de manera puntual que el Derecho siempre se pronuncia; esto es, el Derecho siempre se manifiesta.

Ius suum adipisci. Lograr justicia. El objetivo al intentar un medio de defensa es alcanzar la aplicación de la norma jurídica al caso concreto, por lo que en tal sentido se habla de conseguir la justicia en favor de los intereses del accionante, por ello se busca que se otorgue la razón a quien por derecho le corresponde; si ello se cumple, se habla entonces de la verdad legal.

Ius suum persequi. Hacer valer su derecho ante los Tribunales. Es importante señalar que nuestro sistema judicial, tanto en materia fiscal como administrativa, está a cargo del PJF y de los diversos Tribunales administrativos, encargados de la impartición de justicia. Ahora bien, para que los individuos puedan dirimir sus controversias de intereses, ya sea entre particulares, frente a las autoridades y, en su caso, cuando se trate de controversias entre las entidades federativas o de éstas y la Federación, es importante que sus pretensiones sean planteadas en los Tribunales competentes para conocer de las normas aplicables al caso concreto, por así disponerlo el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), la cual señala textualmente que *ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.*; lo que se extiende, por ende, a las entidades y organismos de gobierno.

Ius utendi et abutendi (véase también ius abutendi o abusus). Derecho de usar y de disponer del propietario. Esta expresión implica el derecho real que tiene el propietario de un bien, de disfrutarlo ampliamente, sin perjuicio de los derechos de terceros.

Iustitia est constants et perpetua voluntas ius suum cuique tribuere. La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo que corresponde (según Ulpiano). Como se desprende de la interpretación anterior, se tiene que *justicia* es cuando en la estricta aplicación del Derecho, el juzgador, a través de los medios de prueba que le fueron presentados en juicio, se convence de cómo acontecieron los hechos; en consecuencia, aunado a lo anterior, el juez interpreta y aplica las normas jurídicas en beneficio de los sujetos a quienes asiste el Derecho y la razón jurídica.

Leges ab omnibus intelligi debent. Las leyes deben ser comprendidas por todos. Esta locución establece claramente el sentido que deben tener las leyes, las cuales, por sí mismas, deben permitir su interpretación a todas las personas.

Legitimatio ad causam. Legitimación para la causa; derecho exclusivo de accionar en una causa determinada. (Identidad lógico-jurídica entre el titular de la acción y quien efectivamente la ejercita). Es el reconocimiento del actor y del reo, por parte del orden jurídico, los cuales acreditan que son personas facultadas, respectivamente, para pedir y contestar el procedimiento que es objeto del juicio. De esta manera están legitimados para actuar, activa y pasivamente, los titulares de los intereses en conflicto, siempre y cuando demuestren fehacientemente tener interés jurídico por legitimación o por afectación en la controversia planteada.

Lex o lege. Ley. Uso indistinto del término denominado “ley”.

Lex fori. Ley del lugar del Tribunal. (Esta acepción se refiere a la “jurisdicción territorial”). Se puede entender a la jurisdicción territorial como la *potestad-deber* atribuida a un órgano gubernamental para dirimir litigios de trascendencia jurídica, en razón de su ámbito de competencia, que puede ser material, territorial y por cuantía, entendiendo, a su vez, por competencia territorial, la que se defina como jurisdicción atribuida al órgano de solución de controversias.

Lex loci celebrationis. Ley del lugar de celebración del acto. Como se constata de la interpretación de la presente locución latina, la ley que regirá el acto es aquélla en cuya esfera de acción sucedieron los hechos; en consecuencia, la ley que rige el acto es la aplicable en el lugar donde éste fue celebrado.

Lex non obligat nisi promulgata. La ley no obliga sino una vez promulgada. En esta máxima jurídica se advierte meridianamente que la ley no puede ser aplicada cuando la misma no ha cumplido los requisitos de publicación y vigencia; es decir, no basta que la ley haya pasado por todo el proceso legislativo para su creación, sino que es menester que ésta haya sido debidamente publicada en el DOF para su entrada en vigor, con el fin de que surta sus efectos legales y, por ende, las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho ahí señaladas se sometan a la obligación que en la nueva ley se disponga, por lo que, en caso contrario, será inoperante el derecho o la obligación que de la misma se pretenda dar, si no tiene vigencia en nuestro Derecho Positivo.

Lex posterior derogat priori. La ley posterior deroga a la anterior. La ley sólo queda abrogada o derogada por otra posterior que así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley

anterior.

Lex posterior generalis not derogat priori speciali. La ley posterior de ámbito general no deroga la ley especial anterior. En efecto, como lo señala la presente locución latina, la creación de nuevas leyes de orden general sólo afecta a las normas propias que fueron objeto de modificación, pero no deja sin efectos lo establecido en leyes diferentes o especiales. Esto es, la reforma al CFF, por ejemplo, no deroga lo dispuesto por la ley especial del impuesto sobre la renta (ISR), por ser leyes diferentes.

Lex semper loquitur. La ley siempre habla. La ley siempre se pronuncia.

Libellus apellatorius. Escrito de apelación; demanda. Es el escrito en el cual se plantea la solicitud de revisión y, en su caso, la revocación total o parcial de una decisión del juzgador inferior, ante un órgano jurisdiccional superior.

Libellus. Libelo; escrito; demanda. (Especialmente se refiere al escrito que impulsa la acción judicial). Dentro de nuestro marco legal, la comunicación con las autoridades administrativas y judiciales debe realizarse de manera escrita y respetuosa, por medio de la cual se señala específicamente cuáles son nuestras pretensiones.

Lis adhuc sub iudice est* o *sub iudice* o *sub judice. El pleito está todavía pendiente. Este término latín comúnmente se utiliza para establecer que el juicio entablado, ya sea entre particulares o entre particulares y autoridades, se encuentra pendiente de la decisión del juez o el Tribunal competente; que el asunto está pendiente de la decisión judicial o jurisdiccional; la controversia planteada está por resolverse. Debido a lo anterior, no puede exigirse el cumplimiento de una obligación hasta que no haya sido resuelta en definitiva la controversia entablada, y se defina su procedencia o improcedencia.

Lis (véase también lite o litis). Sinónimos referentes al "punto de controversia", al "litigio", al "juicio", al "proceso" o a la "contienda judicial".

Lite cadere. Perder el juicio por vicio de forma. Tanto en materia administrativa como fiscal, todo acto de autoridad debe seguir las formalidades establecidas en el artículo 16 constitucional y su respectivo artículo reglamentario (numeral 38 del CFF), así como las disposiciones que establezcan las formalidades en el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, por lo que si éstas no dan cumplimiento a las formalidades exigidas para la realización de sus actos, estos últimos pueden ser anulados para que en vía de reposición se subsanen los vicios advertidos, excepto cuando sean de origen y no admitan reposición. Asimismo, cuando se trate de los requisitos que debe satisfacer todo acto de molestia, su anulación es total, es decir, lisa y llana.

Litem amittere. Perder el pleito. Cuando una de las partes en un litigio no acredita el extremo de sus afirmaciones, y el juez no cuenta con los medios que acrediten su acción, se señala que sus argumentos carecen de eficacia jurídica, por lo que en tal sentido el juzgador objetivamente cuenta con elementos de juicio suficientes para negar la razón jurídica. Así, cuando esta resolución adopta el carácter de cosa juzgada, es inapelable, por lo cual no hay posibilidad de modificar dicha sentencia o resolución. De esta manera, se dice que la parte no favorecida perdió en el litigio, en el pleito judicial o el jurisdiccional.

Litem obtinere. Ganar el pleito. Esta acepción se asemeja al hecho de haber obtenido una sentencia favorable a las pretensiones, ya sea del accionante, o bien, del demandado, que también debe adoptar el grado de cosa juzgada, por lo que en tal sentido se puede establecer que se ha ganado la demanda, el juicio o pleito judicial o jurisdiccional.

Litis denuntiatio. Denuncia del pleito. La anterior locución se refiere a la acción de acudir ante el órgano jurisdiccional competente, a denunciar la existencia de un acto de molestia que se considera ilegal y, por tanto, se demanda la nulidad del mismo, para que se respeten sus derechos como gobernados; la *litis* constituirá el punto o puntos medulares de las causas de controversia que resolverá el juzgador o Tribunal competente.

Litis. Pleito; controversia; conflicto. Esta expresión latina es una de las más utilizadas, toda vez que con ella nos referimos al problema, a la controversia, al conflicto, a las razones concretas de la controversia, al hecho mismo que se considera que está causando un perjuicio a cualquiera de las partes. En consecuencia, la fijación de la *litis* será la que ocupará la decisión del juez o Tribunal competente.

Litis contestatio. Apertura de un proceso por demanda y contestación; derecho a responder del demandado por equidad procesal. Esta expresión latina se refiere al hecho de que una vez planteadas las pretensiones de la actora, el demandado puede hacer valer sus defensas y excepciones.

Locus regit actum. El lugar de celebración rige el acto. De esta acepción se desprende que los contratos, los actos, los hechos y derechos se rigen por las leyes del lugar en que fueron celebrados.

Magna culpa dolus est. La culpa grande es dolosa. El dolo es la culpa grande; el dolo hace grave la culpa.

Magnificat. Engrandece.

Maior pars trahit minorem. La suerte mayor influye en la suerte menor. Esta máxima señala que la suerte principal arrastra a la suerte accesoria; o lo que es lo mismo, lo accesorio sigue a lo principal.

Mapa-mundi. Mapa del mundo.

Mare magnum. Confusión de asuntos.

Maxime. Mayormente.

Mendax. Falso. Mentiroso, sin verdad.

Mens. Relativo a la mente. Se refiere a la intención, a la acción deliberada o al ánimo de realizar un acto o un hecho consciente.

Mens legis. Voluntad del legislador. Dentro de nuestro marco legal queda plenamente establecido que, en el proceso de la creación de leyes, el legislador debe velar por los intereses de la sociedad.

Minimus. Mínimo. Se refiere a algo muy pequeño; límite menor.

Mixti fori. Tribunal mixto.

Modo. Expresión indicativa con la que se puede inferir las palabras: "únicamente", "con tal que", "de tal suerte", "tan solo", entre otras y que sirven de complemento de una expresión sugerida en latín, es decir, que para su interpretación requiere armonizarse con otras expresiones en latín.

Modus operandi. Modo de actuar o proceder.

Modus vivendi. Manera de vivir.

More majorum. Según la costumbre de los mayores.

Motu proprio. De modo propio; de quien lo hace o lo dice; por iniciativa propia; por la acción propia. Es una forma de señalar que una persona actuó por cuenta propia o por su propia voluntad.

Multa paucis. Mucho en pocas palabras.

Mutatis mutandi. Cambiar y adecuar; adecuar y ajustar; cambiando lo que se tenga que cambiar. Es una expresión que se utiliza para que el criterio jurisprudencial pueda aplicarse en forma similar a una causa que encuentra coincidencias en el tema específico referido en el texto o cuerpo de una jurisprudencia o tesis relevante. En algunos casos, esta expresión se utiliza como un elemento del silogismo para proponer, bajo los principios generales del Derecho, la asimilación de hipótesis que son afines entre un argumento y otro, que no son iguales, pero sí semejantes, por lo que se pide su adecuación. En suma, lo que se pretende es que entre una definición y otra se adopten, para su entendimiento, causas similares que permitan decidir sobre ellas, con una simple adecuación entre las primeras y las que exponga el promovente que invoca esta expresión en beneficio de su causa.

Muto. Mutar. Cambiar, modificar, mudar.

Negotium. Negocio; negocio jurídico . Formalización de voluntades con efectos jurídicos equiparables o referentes a la celebración de un convenio o de un contrato.

Negotiorum gestio. Gestión de negocios. La gestión de negocios, desde el punto de vista jurídico, es la intervención de una persona en nombre o en favor de otro, sin contar con un mandato expreso. En materia fiscal, está prohibida la gestión de negocios, conforme al artículo 19 del CFF.

Nemine licet ignorare jus. La ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento.

Nemo. Nadie. Expresión que se refiere a "ningún" o "ninguno".

Nemo dat quod non habet. Nadie puede dar más de lo que tiene. Como se desprende del análisis literal del presente latinismo, tenemos que es imposible cumplir con una pretensión de la cual no se tiene posibilidad material para cumplir con la obligación a la que ha sido condenado, es decir, no se puede dar más de lo que materialmente se tiene. Lo anterior dio lugar a la máxima jurídica que reza: "Nadie está obligado a lo imposible".

Nemo esse iudex in sua causa potest. Nadie puede ser juez en propia causa. Esta locución indica también que nadie puede ser juez y parte en un conflicto de intereses.

Nemo inauditus condemnetur. Que no se condene a nadie sin ser oído. Ninguna persona puede ser sancionada sin juicio previo, en términos de lo dispuesto por el artículo 14 de nuestra Carta Magna, que señala: *Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho*.

Nemo plus iuris ad alium transferre potest, quam ipse haberet. Nadie puede trasmitir a otro más derecho del que tuviere. Como se desprende del presente aforismo, nadie puede trasmitir a otro sobre un objeto, un derecho mejor o más extenso que el que gozaba y, recíprocamente, nadie puede adquirir sobre un objeto un derecho mejor y más extenso que el que tenía aquél de quien lo adquiere.

Nemo tenetur edere contra. Nadie puede ser obligado a ofrecer prueba en su contra. El presente aforismo jurídico establece claramente que nadie puede ser obligado a declarar y ofrecer pruebas en su contra, por así establecerlo el artículo 20 de nuestra Constitución Política, el cual señala: ***II.*** *No podrá ser obligado a declarar. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida ante cualquier autoridad distinta del Ministerio Público o del juez, o ante éstos sin la asistencia de su defensor carecerá de todo valor probatorio;…*

Nequaquam. De ningún modo.

Neque contra leges, neque contra bonos mores pacisci possumus. Ni contra las leyes, ni contra las buenas costumbres, podemos actuar. Esta expresión se refiere al hecho de que no podemos sustentar nuestro derecho, en pretensiones que son contrarias a lo establecido dentro de las propias leyes y contra las buenas costumbres; es decir, las pretensiones que intentemos se hagan valer en nuestro favor no pueden anteponerse a lo ya acogido por las leyes que

rigen en nuestra sociedad. Asimismo, no podemos exigir como beneficio personal situaciones que se anteponen a las buenas costumbres.

Nessesitas facit quod non est licitum in lege. La necesidad hace lícito lo que no es lícito por ley. Este latinismo nos señala que cuando existe un eminente estado de necesidad en pro de la colectividad, lo que la ley señalaba como ilícito, automáticamente pasa a ser lícito; por lo cual este dogma confirma que la ley debe acatar las necesidades de la sociedad, toda vez que la misma ha sido establecida para la debida funcionabilidad de la comunidad.

Nomophylacia. Legalidad; observancia estricta de la ley; uniforme, correcta y prudente aplicación de la ley. Salvaguarda de la ley. Garantía de salvaguardar la ley.

Non bis in idem. No dos veces por la misma causa. Se trata de una máxima latina que hace notar que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Lo anterior indica que después de haberse agotado las instancias judiciales, y una vez que la sentencia ha causado Estado, no se puede volver a procesar por los mismos hechos que fueron planteados en el juicio resuelto, por disposición expresa en el artículo 23 de nuestra Carta Magna. No dos veces por la misma infracción. Expresión que indica que nadie puede ser sancionado dos o más veces sobre la misma causa. Este señalamiento evita que los gobernados sean sancionados en forma repetida por la comisión de una infracción que amerite sanción pecuniaria.

Non decet. No conviene.

Non enim paranda nobis solum, sed fruenda sapientia est. Porque no basta alcanzar la sabiduría; es preciso saber usar de ella.

Non sunt iudicand leges. Las leyes no deben ser juzgadas. Debe interpretarse de esta máxima que la ley no está sujeta a prueba. Dentro de nuestro sistema jurídico, los actos legislativos pueden ser reclamados mediante el juicio de garantías cuando se adviertan causales de inconstitucionalidad.

Notoria non egent probatione. Los hechos notorios no necesitan ser probados. Este aforismo establece una razón propia de la lógica jurídica, cuando un hecho en sí mismo induce a la verdad, o bien, cuando el hecho es del dominio o conocimiento público, éste es considerado como notorio; por consiguiente, no necesita ser probado.

Nullum crimen, nulla poena sine lege. Ningún delito, ninguna pena, sin ley *(* pronunciada previamente). Como se advierte de esta expresión en latín, no existe crimen sin una ley que así lo prevea. Estamos en presencia de un principio de legalidad, el cual señala que para que una persona pueda ser sancionada, primeramente, debe existir una ley que regule el acto u omisión por la cual se le pretenda imponer una pena o sanción.

Nullum tributum, sine lege. No existe tributo sin ley que lo establezca (previamente). Como lo establece la presente locución, no existe un tributo sin una ley que lo establezca en forma anterior a la realización de hechos o actos jurídicos que sean objeto de tributación; por lo que en tal sentido, para que el gobierno pueda cobrar las contribuciones, primeramente deben estar establecidas en leyes jurídicas, atendiendo al Derecho Humano de legalidad, en las que señalen cuáles son las contribuciones a las que están obligados los mexicanos para contribuir al gasto público, las cuales, además, deben observar los requisitos de proporcionalidad y equidad.

Nullus. Nulo . Se refiere a las expresiones “de ninguno” y “a nadie”.

Nusquam. Inexistente . Son sinónimos: “irrealizable”, “de ningún lugar”, “en ninguna parte”.

Obiter dicta. Por tanto; fallo; la forma en que se decide; las causas de la decisión; razonamientos de la sentencia con la que se inicia la parte resolutiva, luego de exponer sus razonamientos. Esta expresión latina es comúnmente utilizada por el juzgador al momento de emitir una sentencia, una vez que durante el procedimiento judicial se acreditaron los extremos de la acción del actor o, en su defecto, se acreditaron los extremos de las excepciones del demandado, que permiten concluir en las decisiones finales que adopta el juzgador para pronunciar su resolución, laudo, fallo o sentencia.

Obligatio est iuris vinculum, quo neccesitate adstringimur alicuis rei solvendae secundum iura nostrae civitatis. La obligación es un vínculo que nos exige cumplir una prestación conforme a las leyes establecidas en nuestra ciudad. Aplicable al caso concreto se dice que la obligación es determinada por la ley, cuyo vínculo produce observancia y cumplimiento para cada situación específica, que persigue el derecho en beneficio de la sociedad.

Obligatio non presumitur. La obligación no se presume. La obligación nace a la vida jurídica cuando existe un vínculo jurídico que nos exige el cumplimiento de una prestación en el sentido señalado precisamente mediante las normas jurídicas de nuestra sociedad, por lo que debe acreditarse la relación jurídica de la que se deduce una obligación, para poder exigir su cumplimiento.

Obsum. Lo que daña. Lo que perjudica. Sinónimo de “dañar” o “perjudicar”.

Occasio legis. Condiciones sociales que generaron la ley. Esta expresión reconoce la necesidad de actualizar el Derecho a las condiciones cambiantes de la sociedad, y obliga a observar las causas o transformaciones sociales para crear o modificar las leyes.

Omisso medio. Omitido el medio. Se omite o suprime lo que estaba en medio de un escrito. Cuando en un medio de defensa se aleguen hechos que no tienen relación directa con la *litis* planteada, el juzgador puede suprimir dichos argumentos, señalando en su resolución el o los motivos por los cuales consideró que no tenían relación con la controversia.

Optimo iure. Con pleno derecho. Esta expresión suele usarse dentro de nuestro Derecho Procesal al referirse a la facultad que goza un órgano jurisdiccional o judicial al momento de resolver una controversia con plenitud de derecho, estudiando todos los elementos que se hicieron valer en un procedimiento seguido en forma de juicio. Es necesario aclarar que la libre jurisdicción comúnmente puede ser objeto de revisión en los Tribunales de alzada, es decir, por otro órgano jurisdiccional o judicial de mayor jerarquía.

Pacta legem contractui dant. Los pactos dan fuerza de ley al contrato. Para la interpretación de un contrato, se deben analizar los términos en que las partes se obligaron, atendiendo el propósito del acuerdo de voluntades en donde intervienen dos o más personas, la cual produce consecuencias jurídicas como lo pueden ser la creación o la trasmisión de derechos y obligaciones, por lo que estamos en presencia de una norma individualizada sometida a lo pactado en el contrato.

Pacta sunt servanda. Los pactos son para cumplirse. En nuestro marco jurídico, una de las fuentes de las obligaciones es el contrato, el cual es el medio jurídico por el que las partes que intervienen en él, señalan la forma y términos en que desearon obligarse y por los que quedan obligados a cumplir precisa o exactamente.

Pareatis. Cúmplase; estese a lo ordenado o proveído. Comúnmente esta expresión latina es empleada por el juzgador durante la instrucción de un juicio, al emitir su sentencia o al ejecutar los efectos de su resolución.

Pecunia multare aliquem. Imponer una multa a alguien. Se refiere a la posibilidad de imponer una multa determinada en dinero, derivado de la comisión de una infracción, cuyo destino es en favor del Estado. Entonces, la sanción se determina en una cantidad de dinero impuesta al infractor de la norma jurídica. Por otra parte, en materia fiscal, la multa es de tipo administrativo por incumplimiento a las disposiciones fiscales o accesorias de las contribuciones no enteradas espontáneamente por el contribuyente.

Plebiscitum. Plebiscito . Esta expresión se refiere a la convocatoria de opinión dirigida a los pobladores de una comunidad, por lo que el pueblo decide sobre una propuesta o cuestionamiento sugerido por sus autoridades, o bien, por sus representantes sociales. Se puede considerar que el término “plebiscito” refiere la participación e intervención directa del pueblo para decidir sobre un asunto que les atañe o incumbe.

Plena in re potestas (véase también erga omnes). *Pleno poder* sobre las cosas.

Plus dixit quam voluit. Dijo más de lo que quería decir. Se emplea para significar que una ley se expresó con excesiva extensión, abarcando más situaciones de las que en realidad se manifestaron en un escrito. Por lo que, en tal supuesto, el juez se ve limitado a resolver la *litis* planteada, es decir, a los puntos de la controversia, lo que obliga al juzgador, al momento de emitir una sentencia, a no excederse de las pretensiones de las partes, a no desviar su resolución a los verdaderos puntos o conceptos del litigio y, asimismo, al interpretar la ley, no debe excederse defectuosamente de su texto y contenido.

Plus petitio (ultra petita). Reclamación por un monto superior al debido. Expresión con que se designa el hecho de que un juez resuelva sobre una cosa que no fue demandada, o condene a más de lo que se había establecido inicialmente en el escrito inicial de demanda o de la contestación. En este caso, la excepción ocurre cuando la ley de la materia permite la suplencia de la queja, como ocurre tanto en materia penal como laboral.

Prae fixus. Perentorio. Esta expresión latina se refiere al plazo o término establecido en la ley, que ha sido otorgado a la persona o a una autoridad, en cumplimiento de un acto determinado, y transcurrido dicho plazo o término, el interesado queda privado de hacerlo, pues perece el derecho para hacer o cumplir con lo requerido por la ley.

Prete-nom. Prestanombres . Se habla de prestanombres cuando el mandatario, quien actúa por cuenta del mandante, hace creer que actúa en su propio nombre e interés y asume personalmente los derechos y las obligaciones del contrato o acto jurídico que celebra. Prestar el nombre puede considerarse como un acto de simulación, que no admite prueba de verdad cuando se analiza el destino final de los beneficios que obtenga quien prestó su nombre en beneficio principal de otra persona, quien es el verdadero destinatario.

Prior in tempore, prior in iure. Primero en tiempo, primero en derecho. Esta máxima jurídica establece que, dentro del ejercicio de un derecho en favor de las personas, que se encuentren en igualdad de circunstancias, quien actúe primero tiene ventaja para que le asista el Derecho, particularmente para el reconocimiento de la titularidad en vía de posesión o adquisición de derechos patrimoniales o de derechos reales. Sin embargo, debe distinguirse que este aforismo no indica o presupone que en otras causas legales el primero en demandar estará en mejor posibilidad de éxito contra su demandado, puesto que en tanto no se trate del reconocimiento de derechos adquisitivos de bienes muebles o inmuebles, no rige esta premisa.

Probare. Prueba; probar o demostrar. En materia procesal, se refiere a la demostración de la existencia de un hecho material o de un acto o hecho jurídico. Asimismo, las pruebas son consideradas como los medios jurídicamente utilizados para acreditar los extremos de la acción del demandante o el extremo de las excepciones del demandado; por lo que, en un juicio, el que afirma debe probar sus pretensiones, tanto el que demanda, como el que es demandado, porque quien no aporta pruebas para apoyar su causa o su dicho, deja en ventaja a su contraparte debido a que el juzgador habrá de tomar en cuenta los elementos aportados por las partes dentro del expediente del juicio de que se trate.

Pro indiviso. Sin dividir; no admite privación; se considera común e indivisible. Cuando en un bien o una masa de bienes o patrimonial se consideran áreas comunes, corresponde a todas las partes que participan de la propiedad el derecho de uso y partícipes de su sostenimiento, y las demás obligaciones legales o fiscales que proporcionalmente a su propiedad privada les correspondan, con relación al porcentaje del área común. Lo mismo cuando una porción de la

masa inmobiliaria no ha sido dividida o partida entre sus varios propietarios.

Pro rata. Proporcionalmente. Como se desprende del presente aforismo, es la cuota o porción que debe pagar o percibir cada uno en un reparto. Es la cuenta proporcionada que le corresponde a cada uno de los integrantes de la titularidad de un derecho o del cumplimiento de una obligación.

Quae plus damni quam utilitatis offerunt, inter bona non atnumerantur. No se cuentan como bienes las cosas que causan más daño que provecho. Primeramente, debemos entender claramente qué es un bien. En este sentido, la doctrina ha definido los *bienes* como todo aquello que puede ser objeto de apropiación, entendiendo como tales, las cosas que no se encuentran fuera del comercio por su naturaleza o por disposiciones establecidas en ley, y que nos otorgan una utilidad o beneficio. Por lo mismo, cuando existe una cosa que cause un perjuicio o detrimento en el patrimonio de las personas, ésta no debe ser considerada como un bien.

Qui tacet consentire videtur. Quien calla, otorga; el silencio otorga la razón al que habla, dice o señala. *S* e refiere esta locución al hecho de que, en un procedimiento judicial, cuando la parte cuestionada no contesta, se niega a contestar o contesta con evasivas o pretende ignorar los hechos propios, está aceptando tácitamente la razón del contrario, y el Tribunal la apercibirá de tenerla por confesa. Si insiste en su actitud, se considerará formalmente y para todos los efectos legales a que haya lugar, que acepta los hechos que le fueron planteados o imputados, en términos de lo dispuesto por el artículo 111 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC).

Quota litis. Sobre la parte alícuota del litigio . Esta expresión hace referencia al pacto celebrado entre una de las partes de litigio y el profesionista que asume la dirección, patrocinio o defensa del pleito, para remunerar los servicios de este último, mediante una participación de lo que se gane en el litigio o en la proporción en que se vea favorecido el patrocinado o defenso. Esto es así, dado que los honorarios pactados pueden considerar el costo y el beneficio de la controversia, para determinar un porcentaje del beneficio obtenido, hasta que se obtenga sentencia definitiva en grado de cosa juzgada.

Quorum. De quienes participan o tienen obligación o derecho de hacerlo. *Quorum* es un término que se menciona en el lenguaje parlamentario, así como en otro tipo de asambleas, para referirse al número de miembros o asistentes necesarios que deben encontrarse presentes para su constitución, deliberación y, sobre todo, para contar con el número idóneo de votaciones que se requieren para la eficacia de sus acuerdos o resoluciones.

Ratio iudiciorum. Organización judicial. Es el conjunto de organismos que conforman el Poder Judicial, dentro de nuestro sistema jurídico mexicano. En este sentido, la organización judicial se centra en el Poder Judicial de la Federación (PJF), mismo que está conformado por la SCJN, el Consejo de la Judicatura Federal (CJF), Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Administrativos y Tribunales del Fuero Común, entre otros organismos encargados de la administración e impartición de justicia.

Ratio iuris. Razón de derecho. Esta expresión latina se refiere a la razón o causa de una disposición jurídica. En tal sentido, se tiene que la *ratio iuris* sirve como un medio de interpretación del Derecho, toda vez que establece la causa o motivación de la creación de la norma jurídica, su connotación, alcance o limitaciones. Argumento que, extraído del Derecho vigente, invoca un jurisconsulto para ratificar su opinión o para proponer lo pertinente en la consulta o caso planteado, frente al texto de las disposiciones legales.

Ratio legis. Finalidad de la ley. Es el motivo que tuvo el legislador para plantear la creación de una ley. Es decir, el legislador valoró todas y cada una de las circunstancias en torno a su sociedad y, derivado de las necesidades de la misma, tuvo a bien la creación de la ley; por lo que, en tal sentido, debe ponderarse en la exposición de motivos de la norma jurídica cuáles son los alcances y razonamientos lógico-jurídicos por los cuales fue aprobada.

Rationae materiae. En razón de la materia; en razón del asunto del que se trata. Esta expresión se refiere a la competencia material con la que cuenta el juzgador para la resolución de conflicto de intereses; es decir, debe establecerse el criterio que se instaura en virtud de la naturaleza jurídica del conflicto, así como de las cuestiones jurídicas que constituyen la materia litigiosa del proceso, sea civil, laboral, mercantil, fiscal, etcétera.

Rationae territorii. En razón del territorio. La expresión señalada se refiere propiamente a su competencia territorial, la cual se debe complementar con su competencia por materia. Entendido desde la óptica jurídica, el concepto *territorio* corresponde a la demarcación del espacio en el que un Tribunal o juzgador tiene competencia para decidir o resolver una controversia. Asimismo, en casos muy especiales, no se restringe ésta a la "costra terrestre" sino que abarca el subsuelo, la superficie terrestre, una columna de espacio aéreo, hasta los límites que los recientes descubrimientos precisen. En tal virtud, estamos hablando del espacio territorial sobre la cual el juzgador debe aplicar su competencia territorial, la cual se complementa con su competencia por materia o material.

Rebus sic stantibus. Que las cosas permanezcan en ese estado en que se encuentran; que no se continúe el procedimiento o proceso judicial; que se suspenda el trámite. Esta locución es usada comúnmente en materia administrativa, cuando un órgano de la administración pública pretende ejecutar una acción forzada, en perjuicio de un administrado. Ante ello, éste puede solicitar y, en su caso, obtener la suspensión del procedimiento administrativo, con la intención de que se suspenda provisionalmente, hasta en tanto se resuelva en definitiva la solicitud, instancia o medio legal de defensa intentado, ya en la vía incidental, ya por ausencia o imposibilidad de alguna de las partes o, en su caso, por cuestiones de *litispendencia* y/o conexidad de otros juicios.

Reclamatio. Pedir con instancia; reclamación. La reclamación es el hecho de dirigirse a una autoridad competente para que se reconozca la existencia de un derecho, especialmente en Derecho Fiscal. La reclamación es tramitada en vía de recurso procesal, que se hace valer en contra de las resoluciones del magistrado instructor, contra los autos o

acuerdos en que se admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio antes del cierre de instrucción; aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero.

Reformatio in melius. Reforma en sentido favorable; revocación del acto o resolución impugnados. Es la resolución favorable a los intereses del recurrente, la cual corrige una resolución anterior, a través de un medio de impugnación.

Reformatio in peius. Reforma en sentido desfavorable. Reforma o resolución no favorable a los intereses del recurrente que agrava, en el recurso, los agravios hechos valer en perjuicio del peticionante.

Res iudicata pro veritate habetur. La cosa juzgada se tiene por verdad absoluta; decisión o resolución inapelable. En nuestro Derecho Positivo, la cosa juzgada es la sentencia que ha causado Estado. Lo anterior significa que dicha sentencia ya no admite medio de defensa alguno. Por consiguiente, al haberse consumado todo el procedimiento judicial, se tiene que no se puede volver a ejercer el mismo derecho en pro de las pretensiones vertidas en el juicio con sentencia ejecutoriada. También se señala que la cosa juzgada es la verdad legal, y su sentido o manera de resolver obligará a las partes a su acatamiento forzoso. La institución de cosa juzgada es regulada por lo establecido en los artículos 354 al 357 del CFCP.

Respondere. Contestar a la pregunta, al llamamiento. Manifiesta la necesidad de contestar, discutir, objetar, replicar. Esta acepción latina se refiere al hecho de dar contestación a un requerimiento de una autoridad competente, por medio del cual esta última ejerce determinada facultad específica. También se aplica en los casos en que una persona puede o debe contestar para refutar imputaciones, en cuyo defecto, precluirá el derecho para hacerlo.

Sententia debet esse conformis libello. La sentencia debe estar de conformidad –o ser congruente– con la demanda. Esta locución indica que es menester que el órgano jurisdiccional o administrativo emita su resolución con base en la *litis* planteada en el escrito inicial de demanda, así como en la contestación de la misma. Esto quiere decir que al momento de emitirse una resolución, deben atenderse todas y cada una de las pretensiones establecidas en los respectivos escritos. Lo anterior se relaciona con el principio de congruencia externa, el cual corresponde a las pretensiones que se deducen de la demanda y los argumentos de la contestación; y al principio de congruencia interna, relativo al contenido propio de las consideraciones y resolutivos de la sentencia.

Sententiae iudicum. Los votos de los jueces. En nuestro Derecho Positivo, nos referimos al voto de los jueces cuando un Tribunal actúa de manera colegiada para decidir sobre las controversias planteadas en un juicio. En materia administrativa, la resolución de las demandas gira alrededor de la interpretación que los magistrados realicen de las situaciones de hecho y de derecho, las cuales hayan sido planteadas en una demanda de nulidad. En consecuencia, cada magistrado da su punto de vista jurídico sobre el tema planteado, apoyándose en su interpretación jurídica, experiencia y especialización.

Sine actio. Sin acción. Esta expresión jurídica es utilizada al referirse a la falta del poder jurídico que carece el demandante, para accionar la actividad de juzgamiento de un órgano que decida el conflicto de intereses jurídicos planteados a través de una demanda, por lo que, en tal sentido, todo aquel que pretenda accionar la maquinaria jurídica, debe acreditar que tiene el derecho sustancial sobre la pretensión que se quiere lograr.

Sine die. Sin término fijo; no señala día; sin fecha o término. Comúnmente, esta locución es utilizada cuando no ha quedado establecido un plazo determinado para el cumplimiento de una obligación. En materia procesal, es el periodo o tiempo durante el cual deben realizarse los actos procesales, en cuyo defecto se aplica supletoriamente el CFPC, que otorga tres días para atender un proveído o requerimiento, conforme al artículo 297, fracción II, el cual señala *tres días para cualquier otro caso.*

Sine qua non (véase también conditio sine qua non). Sin el cual *no existe.*

Solve et repete. Pague y después reclame la devolución; el que paga indebidamente, tiene derecho de repetir el cobro . Éste es un principio del Derecho Administrativo que se utiliza para evitar la demora en el cobro de los aportes fiscales, por maniobras dilatorias injustas. Se trata de un principio que sugiere cumplir la obligación de pagar, a la que se puede tener derecho de reclamar su devolución, o bien, a repetir su cobro contra el deudor de primer grado. Cabe mencionar que, en materia fiscal, mientras no quede firme la resolución que determina el monto del crédito fiscal, éste no adopta el carácter de exigible y, en su caso, puede otorgarse garantía del interés fiscal para evitar el pago.

Stare decisis. Estar a lo decidido. Cumplir cabalmente con lo ordenado en la sentencia, toda vez que debemos entender que se ha seguido todo un proceso judicial por medio del cual se emitió una resolución pronunciada por un juez o Tribunal, el cual resolvió el fondo del litigio, lo que significa la terminación del proceso por la existencia de una resolución firme e inapelable, en grado de cosa juzgada.

Status. Estado de una persona, de un procedimiento o del proceso. Esta expresión debe entenderse como la situación jurídica de las personas en los aspectos fundamentales referentes a las relaciones de familia, de libertad, de ciudadanía y de derecho, la cual define sus características propias. Por otra parte, en los procedimientos o procesos, determina el momento y las condiciones en que se encuentra una controversia.

Status quo. Volver las cosas a la situación preexistente. Esta expresión se refiere a la suspensión de un acto reclamado para mantener la situación previamente existente, tal como existía antes de su afectación, alteración o modificación; esto es, la restitución de la cosa dañada por actos de terceros.

Stricto sensu (véase también interpretario stricto sensu o ius strictum). En sentido estricto. Interpretación restrictiva.

Supra. Arriba; jerarquía superior. Prefijo que significa encima de, sobre, arriba o más allá, la cual nos indica la ubicación de un bien, palabra, objeto, en un plano superior; también se utiliza para precisar la jerarquía de las leyes o de las autoridades en grado superior.

Ultra petitum. Más de lo pedido. Este término se utiliza en los casos en que la resolución o sentencia emitida por un Tribunal o un juez otorga un beneficio mayor al solicitado por el impetrante.

Usucapio. Prescripción adquisitiva. La figura del usucapión es aparejada a la definición de prescripción adquisitiva, es decir, es la adquisición de los principales derechos reales sobre bienes muebles o inmuebles, mediante una posesión prolongada de tiempo y a título de dueño conocido o cierto, de forma *pacífica, continua y pública*, en términos de lo dispuesto por el artículo 1151 del CCF, y su propósito es alcanzar la titularidad legal de la cosa o bien de que se trate.

Uti possidetis iuris. Como posees, según la causa de derecho, seguirás poseyendo. El derecho que se ejerce sobre determinados bienes con el carácter de poseedor no cambia por el simple transcurso del tiempo, atendiendo la causa que le dio origen (en comodato, en custodia, en arrendamiento, etcétera).

Vacatio legis. Vacancia de la ley. Esta expresión se relaciona con la suspensión temporal de la entrada en vigor de la ley, luego de su promulgación o publicación, y siempre y cuando dicha suspensión esté prevista en la misma. Responde a la necesidad de conceder un término durante el cual las personas que deban cumplirla se enteren de su contenido y, posteriormente, estén en posibilidad de obedecerla. El tiempo que transcurre entre su publicación y entrada en vigor se conoce como *vacatio legis.*

Verba volant, scripta manent. Las palabras vuelan, los escritos perduran; refiere la evidencia escrita como elemento de prueba. En nuestro sistema jurídico mexicano, la comunicación entre las autoridades y los gobernados se da en forma escrita, según lo establece el artículo 8 constitucional. Esto es así debido a la necesidad legal de que existan constancias físicas de los actos administrativos, o bien, de las peticiones y medios de defensa promovidos por los administrados.

Vis absoluta. Fuerza máxima del hombre . Es la acción que lleva implícita la aplicación de toda la fuerza que un hombre puede tener para repeler una agresión o un ataque, o bien, para impedir el efecto de una fuerza adversa, que se puede dar de forma individual o colectiva entre los hombres, en defensa de su integridad o de sus bienes.

Vis maior cui resisti non potest. Fuerza mayor irresistible proveniente de la naturaleza. Esto incluye aquellos sucesos que no pueden preverse como es el caso fortuito, o bien, aquellos que, siendo previsibles, no es posible evitarlos.

ANÁLISIS TEMÁTICO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (TOMO II)

Bibliografía

Bibliografía

- Acosta Romero, Miguel. *Segundo Curso de Derecho Administrativo.* Porrúa. México. 1979.
- *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Jurisprudencia 1917-1965*, Primera Parte. Pleno. Ediciones Mayo. México. 1965.
- Arrioja Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal.* Themis. México. 2001.
- Bielsa, Rafael. *Estudios de Derecho Público*. Tomo II. Depalma. Buenos Aires. 1950.
- _____. *Derecho Fiscal.* Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1951.
- Buchanan M., James. *Hacienda Pública.* Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1968.
- Burato, Alfredo. *Manual de Finanzas Públicas.* Ediciones Macchi. Buenos Aires. 1967.
- Burgoa Llano, Ignacio. *Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones. Tomo* I. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México. México. 1982.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual.* Heliasta. Buenos Aires. 1982.
- Carbonell, Miguel, Cruz Barney, Oscar y Pérez Portilla, Karla. *Constituciones Históricas de México.* Porrúa. México. 2002.
- Cárdenas Elizondo, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal.* Porrúa. México. 1992.
- Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal II.* Editorial Iure. México. 2001.
- _____. *Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal.* Themis. México. 2002.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. *Panorámica del Derecho Mexicano, Derecho Financiero.* Mcgraw-Hill, Interamericana Editores. México. 1997.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano.* Porrúa. México. 1976.
- De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario.* Ediciones Molachino. Rosario, Argentina. 1969.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *El sistema de responsabilidades de los servidores públicos.* Porrúa. México. 1996.
- _____. *Elementos de Derecho Administrativo.* Limusa. México. 2002.
- _____. *Principios de Derecho Tributario*. Cuarta Edición. Limusa. México. 2003.
- _____ y Lucero Espinosa, Manuel. *Compendio de Derecho Administrativo.* Porrúa. México. 2003.
- _____. *Principios de Derecho Tributario.* Tomos II, III, V, VII y VIII. Porrúa. México. 1985.
- Faya Biseca, Jacinto. *Finanzas Públicas.* Porrúa. México. 1981.
- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas.* Porrúa. México. 1977.
- _____. *Los Productos*. Tomo II. Tribunal Federal de Justicia Administrativa-Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1982.
- Fix Zamudio, Héctor. *Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Tomo II. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México. México. 1982.
- Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo.* Porrúa. México. 1962-1968 y 1979.
- García Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Fiscal.* Tesis profesional para obtener el grado de Doctor en Derecho. UNAM. México. 1981.
- García Maynes, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho.* Porrúa. México. 1953, 1956 y 1971.
- Georgetti, Armando. *La evasión tributaria.* Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1967.
- Giannini Achille, Donato. *Instituciones de Derecho Tributario.* Traducción de Fernando Sáinz de Bufanda. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero.* Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1976.
- Groves M., Harold. *Finanzas Públicas.* Trillas. México. 1980.

- Hedúan Virués, Dolores. *Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación*. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México. 1995.
- Kaye, Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal.* Themis. México. 1999.
- Margáin Manautou, Emilio. *El Recurso Administrativo en México.* Porrúa. México. 2001.
- _____. *Facultades de Comprobación Fiscal.* Porrúa. México. 2001.
- _____. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Porrúa. México. 2003.
- _____. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México. 1967.
- Micheli Gian, Antonio. *Curso de Derecho Tributario*. Traducción y estudio preliminar de Julio Banacloche. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1975.
- Navarro Ayala, Jorge. *Ensayo de Código Fiscal tipo para las entidades federativas de la República Mexicana.* Trillas. México. 1976.
- Pallares, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil.* Porrúa. México. 1975.
- Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. *Derecho Fiscal.* Editorial Banca y Comercio. México. 2001.
- _____ y _____. *Fundamentos de Derecho.* Editorial Banca y Comercio. México. 2001.
- Pres R., Allen. *Hacienda Pública*. Gredos. Madrid. 1969.
- Pugliese, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero.* Porrúa. México. 1976.
- Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yánez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano.* Trillas. México. 1997.
- Ramírez Moreno A., Samuel. "Responsabilidad Patrimonial del Estado". *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.* México. 2005.
- Rodriguel Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal.* Harla. México. 1983.
- Sánchez Gómez, Narciso. *Segundo Curso de Derecho Administrativo.* Porrúa. México. 1998.
- _____. *Derecho Fiscal Mexicano.* Porrúa. México. 1999.
- Sánchez Hernández, Mayolo G. *Derecho Tributario.* Tomos I y II. Editorial Cárdenas. México. 2002.
- *Semanario Judicial de la Federación*. V Época. Tomos LXIV y LXXXI.
- Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo.* Porrúa. México. 1977.
- Trueba Urbina, Alberto, y Trueba Barrera, Jorge. *Nueva Legislación de Amparo Reformada.* Porrúa. México. 1998.
- Urbina Nandayapa, Arturo. *Los Delitos Fiscales en México.* Editorial Sicco. México. 1997.
- Velázquez Elizarrarás, Miguel A. *et al. Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa y Especialización en Materia Procesal Fiscal.* Edición propiedad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2001.
- Villegas Basavilbaso, Benjamín. *Derecho Administrativo*. Tomo II. TEA. Buenos Aires. 1950.